

**UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID**

**FACULTAD DE DERECHO**

**Departamento de Derecho Financiero y Tributario**



**TESIS DOCTORAL**

**Los procedimientos amistosos en el derecho fiscal internacional  
propuesta para Argentina**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR

PRESENTADA POR

**Adolfo Antonio Iriarte Yanicelli**

Director

**Fernando Serrano Antón**

**Madrid, 2017**

**UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID**

**FACULTAD DE DERECHO**



**LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS  
EN EL DERECHO FISCAL INTERNACIONAL  
PROPUESTA PARA ARGENTINA**

**MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR  
PRESENTADA POR**

Adolfo Antonio IRIARTE YANICELLI

**BAJO LA DIRECCIÓN DEL DOCTOR**

Fernando SERRANO ANTÓN

MADRID, 2015



**ADOLFO ANTONIO IRIARTE YANICELLI**

**TEMA DE TESIS**

**LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS  
EN EL DERECHO FISCAL INTERNACIONAL  
PROPUESTA PARA ARGENTINA**

**Tesis doctoral dirigida por el  
Profesor Doctor Don Fernando Serrano Antón  
En el programa de doctorado sobre  
“Derecho Financiero y Tributario”  
Universidad Complutense de Madrid**

**UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID  
2015**

*A Silvia por estar en todo momento  
A Catalina, Adolfo y al Ángel que se aproxima  
A Luchi por todo su apoyo  
A mi madre Lucia por lo que soy  
A Fernando Serrano Antón. Gracias.*



## INDICE GENERAL

INDICE GENERAL.....	3
ABREVIATURAS.....	13
ABSTRACT EN INGLÉS.....	15
ABSTRACT EN ESPAÑOL.....	23

### CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN GENERAL AL ESTUDIO DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS

INTRODUCCIÓN GENERAL.....	23
---------------------------	----

### CAPITULO II: CONCEPTO, DEFINICIONES, CARACTERES Y CLASIFICACIÓN Y ANTECEDENTES DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS

I. APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS.....	59
EN EL DERECHO FISCAL INTERNACIONAL	
1.1 ACLARACIONES TERMINOLÓGICAS.....	59
1.2 RAZONES POR LAS CUALES POSTULAMOS AL TÉRMINO PROCEDIMIENTO .....	66
AMISTOSO PARA NOMINAR AL INSTITUTO	
II. EL CONCEPTO SOBRE EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO EN LA FISCALIDAD	
INTERNACIONAL.....	72
2.1 FUENTES DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	75
III. PROPUESTA DE UN CONCEPTO DE PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	81
3.1 EL APORTE DE LA DOCTRINA TRIBUTARIA AL CONCEPTO DEL PROCEDIMIENTO	
AMISTOSO PROPUESTO.....	85
3.2 DEFINICIÓN NORMATIVA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	98
3.3 OBSERVACIONES A LA DEFINICIÓN DADA POR EL REGLAMENTO DE	
PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS (R.D. 1794/2008, DE 3 DE NOVIEMBRE DE 2008).....	100
3.4 LINEAMIENTOS FINALES SOBRE EL CONCEPTO PROPUESTO.....	104
IV. CARACTERÍSTICAS DEL PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS.....	107
4.1. CARACTERÍSTICAS COMUNES A LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS COMO	
MECANISMOS COMPLEMENTARIOS PARA RESOLVER CONFLICTOS.....	107

4.1.1. LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS COMO COMPLEMENTARIOS PARA RESOLVER CONFLICTOS Y ACCEDER A JUSTICIA.....	109
4.1.2. ASPECTOS AMIGABLES DE LOS PROCEDIMIENTOS.....	115
4.2. CARACTERÍSTICAS PROPIAS DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN EL DERECHO FISCAL INTERNACIONAL.....	119
4.2.1. LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS COMO MECANISMOS DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL PARA LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS INTERNACIONALES.....	119
4.2.2. CARÁCTER AUTÓNOMO, PREVENTIVO, BILATERAL E INFORMAL DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS.....	137
4.2.2.1 AUTONOMÍA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	137
4.2.2.2 CARÁCTER PREVENTIVO DEL PROCEDIMIENTO.....	138
4.2.2.3 BILATERALIDAD DEL PROCEDIMIENTO.....	140
4.2.2.4 CARÁCTER INFORMAL DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	141
4.2.3. OTRAS CARACTERÍSTICAS ENUNCIADAS POR LA DOCTRINA TRIBUTARIA.....	141
V. CLASIFICACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS.....	144
5.1. SEGÚN QUIEN PROMUEVA EL PROCEDIMIENTO.....	145
5.2. SEGÚN LA FUENTE JURÍDICA Y LA NATURALEZA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	150
5.3. SEGÚN EL TIPO DE PROCEDIMIENTO.....	152
5.4 SEGÚN LA FASE DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO NACIONAL E INTERNACIONAL.....	155
5.5. SEGÚN QUIEN EMITA LA RESOLUCIÓN AMISTOSA. UNILATERAL Y BILATERAL, PLURILATERAL.....	156
5.6. SEGÚN LOS NIVELES DE OBLIGATORIEDAD.....	160
5.7. SEGÚN LOS CANALES DE COMUNICACIÓN.....	163
5.8 SEGÚN EL TIPO DE MECANISMO DE RESOLUCIÓN. JURÍDICO O POLÍTICO.....	164
5.8.1 LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS COMO MECANISMOS JURÍDICOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL.....	170
VI. ANTECEDENTES DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN EL DERECHO FISCAL INTERNACIONAL.....	174
6.1. ANTECEDENTES DESDE 1872 A 1945 .....	175
6.1.1. EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO EN LOS PRIMEROS CONVENIOS (1872 – 1918).....	175

6.1.1.1. EL PERIODO COMPRENDIDO ENTRE EL PRIMER CONVENIO REGISTRADO (1972) Y LA PRIMERA GUERRA MUNDIAL (1914).....	176
6.1.1.1.1. LA INFLUENCIA DEL DERECHO INTERNACIONAL GENERAL.....	181
6.1.1.1.2. ANTECEDENTES DENTRO DEL TRIBUNAL PERMANENTE DE ARBITRAJE.....	185
6.1.1.2. PERIODO ENTRE EL AÑO 1914 – 1918.....	186
6.1.1.3 PERIODO DE ENTRE GUERRAS (1918 – 1939).....	186
6.1.2. IMPORTANTES AVANCES SOBRE LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN LA SOCIEDAD DE NACIONES.....	186
6.1.2.1. EL PRIMER MODELO CONVENIO DE LA CÁMARA DE COMERCIO INTERNACIONAL DE 1921.....	194
6.1.2.2. EL INFORME DE 1923 DEL COMITÉ DE EXPERTOS EN ECONOMÍA.....	196
6.1.2.3. EL PRIMER COMITÉ DE EXPERTOS TÉCNICOS (1923 – 1925).....	197
6.1.2.4. EL INFORME DE 1927 DEL COMITÉ DE EXPERTOS TÉCNICOS.....	200
6.1.2.5. EL BORRADOR DEL CONVENIO MODELO DE LA SOCIEDAD DE NACIONES DE 1927 Y EL MODELO DE 1928 .....	201
6.1.2.6. EL BORRADOR DEL MODELO CONVENIO PLURILATERAL DE 1931 .....	206
6.1.2.7. ANTECEDENTES DESDE 1932 A 1939.....	209
6.1.2.8. ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES DEL PERIODO.....	210
6.2. PERIODO DE LA SEGUNDA GUERRA MUNDIAL (1939 – 1945).....	210
6.2.1 EL MODELO DE MÉXICO DE 1943.....	210
6.3. PERIODO DESDE 1945 A 1963.....	211
6.3.1 EL MODELO DE LONDRES DE 1945.....	211
6.3.2 LA CARTA DE NACIONES UNIDAS.....	212
6.3.3. TRABAJOS PREVIOS AL MODELO CONVENIO DE 1963.....	215
6.3.4. ART.25 – PROCEDIMIENTO AMISTOSO (MCOCDE – 1962).....	220
6.4 LOS MODELOS DE LA OCDE Y LA CLÁUSULA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	221
6.5. LA ACTUALIZACIÓN DEL MC OCDE DE 2008.....	226
6.6. EL MANUAL PARA LA APLICACIÓN EFECTIVA DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS (FEBRERO DE 2007).....	232
6.7. ANTECEDENTES EN LA ORGANIZACIÓN DE NACIONES UNIDAS (ONU).....	243



<b>6.8.</b>	<b>LA CÁMARA DE COMERCIO INTERNACIONAL Y LOS PROCEDIMIENTOS DE RESOLUCIÓN DE DISPUTAS A NIVEL FISCAL INTERNACIONAL.....</b>	<b>247</b>
<b>6.8.1</b>	<b>LA IMPORTANCIA DE LA CONVENCIÓN DE NUEVA YORK SOBRE EL RECONOCIMIENTO Y EJECUCIÓN DE LAUDOS ARBITRALES.....</b>	<b>252</b>

### **CAPÍTULO III**

#### **FUNDAMENTOS, PRINCIPIOS, NATURALEZA Y TIPOS DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS**

<b>I.</b>	<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>255</b>
<b>II.</b>	<b>FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....</b>	<b>257</b>
<b>2.1</b>	<b>APROXIMACIÓN A LA JUSTICIA TRIBUTARIA Y OTROS DERECHOS FUNDAMENTALES DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS.....</b>	<b>257</b>
<b>2.1.1.</b>	<b>LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL.....</b>	<b>257</b>
<b>2.1.2.</b>	<b>EL DERECHO A IMPUGNAR LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....</b>	<b>266</b>
<b>2.1.3.</b>	<b>EL PRINCIPIO DE TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA APLICABLE AL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....</b>	<b>267</b>
<b>2.1.4.</b>	<b>NUEVOS PARADIGMAS DERIVADOS DEL ESTADO DE DERECHO CONVENCIONAL.....</b>	<b>269</b>
<b>2.2</b>	<b>EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO COMO GARANTÍA RESOLUTIVA DE CONFLICTOS Y DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE.....</b>	<b>274</b>
<b>2.3</b>	<b>EL PRINCIPIO DE JURIDICIDAD Y EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....</b>	<b>275</b>
<b>2.4</b>	<b>LA BÚSQUEDA DE LA VERDAD OBJETIVA POR MEDIO DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....</b>	<b>280</b>
<b>III.</b>	<b>PRINCIPIOS DEL DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO APLICABLES A LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS.....</b>	<b>282</b>
<b>3.1</b>	<b>RAZONES QUE SUSTENTAN ÉSTA LÍNEA DE PENSAMIENTO. EL DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO COMO UN ELEMENTO ESTRUCTURAL DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....</b>	<b>282</b>
<b>3.2</b>	<b>PRINCIPIOS APLICABLES.....</b>	<b>283</b>
<b>3.2.1</b>	<b>OBLIGACIÓN DE LOS ESTADOS DE NO ARREGLAR LAS CONTROVERSIAS SINO POR MEDIOS PACÍFICOS.....</b>	<b>283</b>

3.2.2	LA LIBERTAD EN LA ELECCIÓN DEL MEDIO RESOLUTIVO.....	289
3.2.3	EL PRINCIPIO DE IGUALDAD SOBERANA DE LOS ESTADOS COMO ..... FUNDAMENTO DE LOS MECANISMOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS	293
3.2.4	OPERATIVIDAD EN LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS SEÑALADOS AL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	296
3.2.5	EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO Y LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL.....	297
3.2.6	LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS DENTRO DE LA ESTRATEGIA DE LA LUCHA EN CONTRA DEL FRAUDE FISCAL INTERNACIONAL. OPERATIVIDAD DEL PRINCIPIO DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL.....	398
IV.	NATURALEZA JURIDICA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	299
4.1	LA NATURALEZA RESOLUTIVA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	300
4.2	LA NATURALEZA DEL ACUERDO AMISTOSO.....	317
4.2.1	EL CASO DE SIMULTANEIDAD DE INTERPOSICIÓN DE LOS RECURSOS INTERNOS CON LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS.....	322
4.2.2	SITUACIONES, RELACIONES E INTERFERENCIAS ENTRE EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO CON LOS RECURSOS INTERNOS.....	323
4.2.2.1	EL CASO DE LA DENEGACIÓN DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO POR EXISTIR UNA SENTENCIA FIRME EN LA JURISDICCIÓN INTERNA DE UNO DE LOS ESTADOS CONTRATANTES.....	323
4.2.2.2	EL CASO DE EXISTIR UN ACUERDO AMISTOSO CON ANTERIORIDAD AL DICTADO DE LA SENTENCIA JUDICIAL DENTRO DE LA JURISDICCIÓN INTERNA DE UNO DE LOS ESTADOS.....	328
4.2.3	LA DOCTRINA QUE PROPUGNA SORTEAR LA JURISDICCIÓN INTERNA CON EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	329
4.2.4	NUESTRA POSICIÓN SOBRE LA OBLIGATORIEDAD DEL ACUERDO AMISTOSO ALCANZADO FRENTE A LA JURISDICCIÓN INTERNA DE LOS ESTADOS. EL CASO DE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA.....	330
4.3	EL ESTATUS DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO FRENTE A LA CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE TRATADOS DE 1969.....	331

4.4	LOS ACUERDOS AMISTOSOS COMO TRATADOS EJECUTIVOS.....	336
V.	DIVERSOS TIPOS DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS.....	343
5.1	PROCEDIMIENTO AMISTOSO PARA RESOLVER CASOS ESPECÍFICOS PLANTEADOS POR LOS CONTRIBUYENTES.....	352
5.2	PROCEDIMIENTO AMISTOSO TIPO INTERPRETATIVO.....	363
5.3	PROCEDIMIENTO INTEGRATIVO.....	376
5.4	PROCEDIMIENTO DE CONSULTA ENTRE LAS AUTORIDADES COMPETENTES....	377
5.5	LOS ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN CANALIZADOS POR EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	378
5.6	LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS UTILIZADOS COMO MECANISMOS DE PRUEBA DENTRO DE LOS RECURSOS DEL DERECHO INTERNO.....	379
5.7	LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS PARA INTERCAMBIAR INFORMACIÓN TRIBUTARIA.....	381
5.8	LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS DENTRO DE COMISIONES MIXTAS.....	382
5.9	DIFERENTES FASES DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS.....	383
5.10	EL ARBITRAJE COMO UNA TERCERA FASE DEL PROCEDIMIENTO.....	384
5.11	LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN LOS DIVERSOS MODELOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	386
5.12	LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN LOS CONVENIOS FIRMADOS POR ESPAÑA Y ARGENTINA.....	390

#### **CAPÍTULO IV**

##### **ESTUDIO REGULACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS. ASPECTOS PROCEDIMENTALES PRIMERA PARTE**

##### **LA FASE NACIONAL**

I.	INTRODUCCION.....	395
II.	ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	398

<b>2.1</b>	<b>ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....</b>	<b>401</b>
<b>2.1.1</b>	<b>EL CONFLICTO FISCAL INTERNACIONAL COMO PRESUPUESTO OBJETIVO DEL INICIO DE UN PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....</b>	<b>404</b>
<b>2.1.1.1.</b>	<b>DIFERENTES TIPOS DE CONFLICTOS FISCALES INTERNACIONALES.....</b>	<b>404</b>
<b>2.1.1.1.1</b>	<b>CONFLICTOS EN LA FUENTE (CONFLICTS OF SOURCE).....</b>	<b>405</b>
<b>2.1.1.1.2</b>	<b>CONFLICTO EN LA LOCALIZACIÓN O ASIGNACIÓN DE LA RENTA GRAVABLE (CONFLICTS OF ALLOCATION).....</b>	<b>406</b>
<b>2.1.1.1.3</b>	<b>CONFLICTOS DE CALIFICACIÓN O CARACTERIZACIÓN (CONFLICTS OF CHARACTERIZATION).....</b>	<b>407</b>
<b>2.1.1.1.4</b>	<b>CONFLICTOS RELATIVOS A LA INTERPRETACIÓN DEL CONVENIO Y SU RELACIÓN CON EL DERECHO INTERNO.....</b>	<b>408</b>
<b>2.2</b>	<b>LA POSICIÓN DE LA DOCTRINA TRIBUTARIA.....</b>	<b>408</b>
<b>2.2.1</b>	<b>POSICIÓN REDUCCIONISTA.....</b>	<b>408</b>
<b>2.1.1.1</b>	<b>LA POSICIÓN VERTIDA EN EL CONGRESO DE LA IFA DE 1981.....</b>	<b>409</b>
<b>2.2.2</b>	<b>OTRAS POSICIONES.....</b>	<b>410</b>
<b>2.2.3</b>	<b>ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN: LAS PARTES Y LOS INTERESADOS.....</b>	<b>414</b>
<b>2.2.3.1</b>	<b>LAS AUTORIDADES COMPETENTES COMO PARTES CENTRALES DEL PROCEDIMIENTO.....</b>	<b>415</b>
<b>2.2.3.2</b>	<b>LAS FACULTADES CONSULTIVAS DE LAS AUTORIDADES COMPETENTES.....</b>	<b>427</b>
<b>2.2.3.3</b>	<b>LOS SUJETOS COMO INTERESADOS.....</b>	<b>429</b>
<b>2.2.3.3.1</b>	<b>LOS CONTRIBUYENTES COMO INTERESADOS LEGÍTIMOS.....</b>	<b>431</b>
<b>2.2.3.4</b>	<b>DERECHOS Y DEBERES DEL OBLIGADO TRIBUTARIO DENTRO DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....</b>	<b>435</b>
<b>III.</b>	<b>DESCRIPCIÓN DEL PROCEDIMIENTO: INICIO. EL DESARROLLO Y FINALIZACIÓN.....</b>	<b>437</b>
<b>3.1</b>	<b>INICIO DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....</b>	<b>437</b>
<b>3.1.1</b>	<b>LA FASE NACIONAL DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....</b>	<b>437</b>
<b>3.1.1.1</b>	<b>ACTOS QUE PUEDEN DAR ORIGEN A UN PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....</b>	<b>438</b>
<b>3.1.1.2</b>	<b>LEGITIMACIÓN ACTIVA PARA INTERPONER UN PROCEDIMIENTO AMISTOSO....</b>	<b>442</b>
<b>3.1.1.3</b>	<b>LEGITIMACIÓN PASIVA RECEPTORA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....</b>	<b>447</b>
<b>3.1.1.4</b>	<b>PLAZO PARA INTERPONER EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....</b>	<b>448</b>
<b>3.1.1.5</b>	<b>REQUISITOS SUSTANCIALES Y FORMALES PARA INSTAR EL PROCEDIMIENTO... </b>	<b>455</b>

3.1.1.6 RELACIÓN DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO CON LOS RECURSOS DEL DERECHO INTERNO.....	463
3.1.1.6.1 LA SUSPENSIÓN DE EJECUTORIEDAD DE LA DEUDA TRIBUTARIA.....	465
3.1.1.6.2 LA SUSPENSIÓN DE LOS INTERESES POR MORA.....	471
3.1.1.6.3 TRATAMIENTO DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS Y LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS.....	473
3.1.1.7 SUBSANACIÓN Y MEJORA DE LA PRESENTACIÓN.....	475
3.1.1.8 EL EXAMEN DE ADMISIBILIDAD DE LA ACCIÓN.....	477
3.1.1.9 DENEGACIÓN DEL ACCESO AL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	478
3.1.1.10 LOS RECURSOS FRENTE A LA DENEGACIÓN DEL INICIO DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	493
3.1.1.10.1 NATURALEZA DEL ACTO DE DENEGACIÓN.....	494
3.1.1.11 LA ADMISIBILIDAD DE LA SOLICITUD DE PROCEDIMIENTO AMISTOSO. FINALIZACIÓN DE LA FASE NACIONAL.....	499
3.1.1.12 DENEGACIÓN DEL PROCEDIMIENTO POR PARTE DE LA AUTORIDAD COMPETENTE RECEPTORA DEL MAP CUANDO EL MISMO ES INICIADO EN EL OTRO ESTADO CONTRATANTE.....	501
3.2 UNA PROPUESTA SOBRE LOS MECANISMOS COMPLEMENTARIOS Y/O ALTERNATIVOS PARA HACER MÁS EFICIENTE LA FASE NACIONAL.....	503

## **CAPÍTULO V**

### **REGULACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS. ASPECTOS PROCEDIMENTALES SEGUNDA PARTE**

#### ***LA FASE INTERNACIONAL***

I. LA FASE INTERNACIONAL DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	507
1.2.-DESARROLLO.....	508
1.2.1 LA DINÁMICA DEL PROCEDIMIENTO DENTRO DEL REGLAMENTO ESPAÑOL DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS.....	516
1.2.1.1 DESARROLLO DE LAS ACTUACIONES.....	517
1.2.1.2 EL ARBITRAJE INTERNACIONAL COMO COMPLEMENTO DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO POR MEDIO DE COMISIONES CONSULTIVAS.....	524

1.2.1.2.1	ESTUDIO PARTICULAR DE LA CLÁUSULA DE ARBITRAJE EN LOS CDIS FIRMADOS POR ESPAÑA.....	528
1.2.1.2.2	EL PROCEDIMIENTO DE ARBITRAJE EN EL CDI ESPAÑA – ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA.....	535
1.2.1.2.3	CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL PROCEDIMIENTO ARBITRAL INCLUIDO EN EL MCOCDE.....	550
1.3	FINALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	554
1.3.1	ASPECTOS GENÉRICOS VINCULADOS CON LA TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	555
1.3.2	LA PRÁCTICA ESPAÑOLA SOBRE LA FINALIZACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS.....	558
1.3.2.1	ACUERDO AMISTOSO PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	560
1.3.2.2	ACUERDO AMISTOSO PARA NO ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	563
1.3.3	RECURSOS CONTRA LOS ACUERDOS AMISTOSOS PARA NO EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	564
1.4	EJECUCIÓN DEL ACUERDO AMISTOSO.....	565
1.4.1	LOS PLAZOS PARA LA EJECUCIÓN DEL ACUERDO.....	567
II.	UNA NECESARIA EVOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO DESDE LAS TÉCNICAS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTO DEL DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO Y SU APLICACIÓN AL DERECHO FISCAL INTERNACIONAL.....	570
2.1	MECANISMOS QUE PARTEN DESDE LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL PARA LA SOLUCIÓN DEL CONFLICTO. PERSPECTIVAS DESDE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL.....	571
2.1.1	LOS BUENOS OFICIOS, LA FACILITACIÓN Y LA MEDIACIÓN COMO TÉCNICAS COMPLEMENTARIAS AL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	572
2.2	LA INVESTIGACIÓN INTERNACIONAL PARA DETERMINAR LOS HECHOS DE LA CONTROVERSIA FISCAL INTERNACIONAL.....	578
2.3	LA CONCILIACIÓN INTERNACIONAL COMO COMPLEMENTO DEL MAP.....	582
2.4	LOS MECANISMOS QUE SURGEN DE LA NO COOPERACIÓN ENTRE LOS ESTADOS....	587

<b>2.5 LOS TRIBUNALES INTERNACIONALES DE JUSTICIA.....</b>	<b>597</b>
<b>2.6 PRINCIPALES PROPUESTAS DENTRO DE LA ACCIÓN 14</b>	
DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS PARA HACER MÁS EFICIENTES AL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	605
<b>2.6.1 OTRAS PROPUESTAS SOBRE ASEGURAR QUE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS PROMUEVAN LA PREVENCIÓN Y RESOLUCIÓN DE LAS CONTROVERSIAS .....</b>	<b>613</b>
<b>2.6.2 PROPUESTAS SOBRE LA PARTICIPACIÓN Y EL ACCESO DE LOS CONTRIBUYENTES AL PROCEDIMIENTO AMISTOSO .....</b>	<b>627</b>
<b>2.7 LA PROPUESTA DE UN CONVENIO MULTILATERAL</b>	
DENTRO DEL MARCO DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS DE LA OCDE .....	635
<b>2.8 UNA PROPUESTA PARA LATINOAMÉRICA.....</b>	<b>639</b>
<b>2.8.1. LOS PROCEDIMIENTOS DE SOLUCIÓN AMISTOSA EN EL MARCO DE LA COMISIÓN INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS.....</b>	<b>663</b>
<b>2.8.1.1. EL SISTEMA INTERAMERICANO EN FUNCIONAMIENTO.....</b>	<b>666</b>
<b>III. PALABRAS FINALES.....</b>	<b>669</b>

## CAPITULO VI CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

<b>I. CONCLUSIONES GENERALES.....</b>	<b>672</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>689</b>

## ABREVIATURAS

AA.VV	= Autores Varios
Admin.	= Administración
AEAT	=Agencia Estatal de Administración Tributaria
AEDAF	=Asociación Española de Asesores Fiscales
AFIP	= Administración Federal de Ingresos Públicos
APA	= Advanced Pricing Agreement
AT	=Actualidad Tributaria
BOE	=Boletín Oficial del Estado
CaT	=Carta Tributaria
CC	=Código Civil
CDI	=Convenio para evitar la doble imposición internacional
CE	=Constitución Española
CEF	=Centro de Estudios Financieros
Civitas, REDF	=Civitas, Revista Española de Derecho Financiero
CP	=Código Penal
CT	=Crónica Tributaria
DGT	=Dirección General de Tributos
Dir. Prat. Trib.	=Diritto e Prática Tributaria
DOCE	= Diario Oficial de las Comunidades Europeas
Ed.	=Editorial
FD	=Fundamento de Derecho
F.	=Fundamento Jurídico
GF	=Gaceta Fiscal
HPF	=Hacienda Pública Española
IBDF	=Internacional Bureau of Fiscal Documentation
ICC	=International Chambre of Commerce
IEF	=Instituto de Estudios Fiscales
IF	=Información Fiscal
IFA	=International Fiscal Association
ILADT	=Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario
JT	=Jurisprudencia Tributaria
LDOC	=Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente
LGT	=Ley General Tributaria
LIRPF	=Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas
LIRNR	=Ley de Impuesto sobre la renta de no residentes
LIS	=Ley de Impuesto sobre sociedades
LRI- PAC	=Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Publicas y de Procedimientos Administrativos Común
MC OCDE	=Modelo de Convenio de la OCDE
MC ONU	=Modelo de Convenio ONU
MEMAP	=Manual on Effective Mutual Agreement Procedure
MOU	=Memorandum of Understanding
Nº	=Número
OCDE	=Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico



ONU	=Organización de las Naciones Unidas
Ob. Cit.	= Obra citada
Pg.	=Página
QF	=Quincena Fiscal
RAP	= Revista de Administración Pública
RDFHP	=Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
RGR	=Reglamento General de Recaudación
RIS	=Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
Rpa	=Reglamento de Procedimientos Amistosos
RTEAC	=Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central
SAN	=Sentencia de Audiencia Nacional
Soc.	=Sociedad
STC	=Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	=Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	=Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TF	= Tribunal Fiscal
TJUE	=Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TFUE	=Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
UE	= Unión Europea

**ABSTRACT**

**THE MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE IN INTERNATIONAL TAX LAW**

**PROPOSAL FOR ARGENTINA.**

*The Agreements to Avoid Double Imposition and to Prevent Fiscal Fraud are an endless source of conflicts, produced in their interpretation and application, just as other International Agreements. The conflicts in tax international course have increased in the last years, due to different reasons*

*As global trade and investment increase, the possibility of cross-border tax disputes necessarily increases as well. Left unresolved, these disputes can result in double taxation and a corresponding impediment to the free flow of goods and services in a global economy. Both governments and business need effective procedures to keep such disputes to a minimum and to resolve them satisfactorily when they arise.*

*It is difficult to think that in International Fiscal Right there are no mechanisms to solve conflicts that can occur. Traditionally, Agreements to Avoid Double Imposition have incorporated Mutual Agreement to their clauses, as the maximum standard allowed by States. The change of paradigms was produced with the modification of the article 25 from the MC OCDE in 2008, and all the previous works from the last ten years have changed, due to the addition of an arbitral clause from the MC OCDE.*

*The dramatic increase in international trade and investments in the past years has had important implications for international taxation. Much of the attention has focused on adapting substantive tax principles to the new economic circumstances. Equally important, however, are the procedural aspects of international taxation. As the frequency of international transactions increases, so does the potential number of tax disputes, involving several countries. The existing dispute resolution procedures developed in the Mutual Agreement Procedure (MAP), which was processed in the Model Convention and was incorporated in bilateral treaties, have in general worked effectively, but are increasingly being put under strain. Both the volume of cases and the complexity of the cases with which the MAP has to deal, have increased sharply. These developments are certain to continue in the future and thus it is timely to undertake a thorough review of the process for resolving international tax disputes.*

*In this situation, it is curious to notice that the first text agreed in relation to the mutual agreement by the Society of Nations, on April, 17<sup>th</sup>, 1921, already counted with an arbitral formula, as a mechanism to solve international fiscal conflicts through a decision emitted from the International Court of Justice, and its trace can be observed at the first Agreements signed by the States.*

*Actually, it has been proposed through an Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Action 14: to make dispute resolution mechanisms more effective, it is necessary to develop solutions to address obstacles that prevent countries from solving treaty-related disputes under MAP, including the absence of arbitration provisions in most treaties, and the fact that access to MAP and arbitration may be denied in*

*certain cases. The actions to counter BEPS must be complemented with actions that ensure certainty and predictability for business.*

*The interpretation and application of novel rules resulting from the work described above, could introduce elements of uncertainty that should be minimised as much as possible. Consideration will also be given to supplementing the existing MAP provisions in tax treaties, with a mandatory and binding arbitration provision.*

*This is why we do not believe that Mutual Agreement is surpassed, not even declined. It is a procedure that results many times, in some States more than others, specially in the developed ones. Without any doubt, we think that the procedure, in order to achieve a major degree of efficiency, has to be reformulated and reinforced, to accomplish its main objective: to avoid the double international imposition and the international fiscal discrimination. From Latin America, specially from Argentina, we have to regulate it inside the internal legislations, as a mechanism that guaranteed the principle of effective guardianship from the international fiscal right.*

*The author starts from the framing of the problem in a general introductory chapter, to make a conceptual analysis of the studied institution at the second chapter, its principal characteristics, to differentiate it from other similar institutions. Inside the third chapter, the matter of the bases and juridical nature of mutual agreement is addressed, concluding the institutional study from the Public International Right.*

*In the fourth and fifth chapters, MAP is studied from a procedural point of view, in its three phases: national, international (with a possible agreement) and the arbitral, as a third complementary one. At these chapters there are some comments about the configuration of a proposal for Argentina. At the sixth chapter, a conclusion is tested, which studies the more important aspects and the proposals in each of the previous chapters of the present work.*

## **CONCLUSION.**

*Mutual agreements must be reconsidered, and some complementary mechanisms have to be incorporated in their phases, that are not alternatives to them, but make them more efficient and improved, from the Public International Right, without leaving aside the principle of international guardianship and the contributor's guarantees.*

*The traditionally considered mutual agreement must change into a more efficient one, which really protects contributors and States in development's Rights and Guarantees, as the weak part of the relationship, being democratic and giving them the proper assistance and participation.*

*All efforts must be coordinated in such direction, because nowadays we are included in a discontinuity at international tributary relationship, due to the lack of cooperation from many States in order to solve international fiscal conflicts. These attitudes are frequently opposed to the interpretation and application of the Agreement, that has to be done on good faith, and following its objective and purpose.*

*The alluded discontinuity must be fought by a fee of multiple aspects at the resolution of conflicts. This is why it is extremely important the alternative developed inside the Action Plan BEPS about a Multilateral Agreement, where an obligatory and binding clause of conflicts resolutions must be incorporated,*

*To enrich the binding proposals with multiple Public Right resolution forum (CIJ, OMC, TE), we think that, facing the negative from many States, specially Latin Americans, because of reasons referred to the importance of traditions, more than from legal or constitutional problems and from political will, to admit the arbitral clause in the CDI, it could be interesting the access to the revision of the Human Rights Inter American Committee, or the Human Rights European Court (in Europe). In conclusion, the settlement in excess by a discordant application of a CDI, or the refusal without bases to begin a mutual agreement, violate basic and fundamental Human Rights.*



## **RESUMEN**

### **LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN EL DERECHO FISCAL INTERNACIONAL. PROPUESTA PARA ARGENTINA**

Los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir el Fraude Fiscal Internacional son una fuente inagotable de conflictos producidos en su interpretación y aplicación, al igual que otros Tratados internacionales. Los conflictos en la materia internacional tributaria se han incrementado en los últimos años, debido a distintos factores. A medida que aumenta el comercio y la inversión mundiales, la posibilidad de litigios fiscales transfronterizos necesariamente aumenta. Si se dejan de resolver estos conflictos, pueden ocasionar una doble imposición y un correspondiente impedimento a la libre circulación de bienes y servicios dentro de una economía global. Tanto los gobiernos como las empresas necesitan procedimientos eficaces para mantener dichas controversias al mínimo y resolver satisfactoriamente cuando se presentan.

Es difícil de pensar que dentro del Derecho Fiscal Internacional no exista un mecanismo para resolver los conflictos que puedan suceder. Tradicionalmente, los Convenios para Evitar la Doble Imposición han incorporado en su clausulado al procedimiento amistoso, como el estándar máximo admitido por los Estados. El cambio de paradigmas se produjo con la modificación del art. 25 del MC OCDE en el 2008, y todos los trabajos previos de los últimos 10 años, con la incorporación de una cláusula arbitral del MC OECD.

El dramático aumento en el comercio internacional y las inversiones en los últimos años ha tenido importantes implicaciones para el Derecho Fiscal Internacional. Gran parte de la atención se ha centrado en la adaptación de los principios tributarios sustantivos a las nuevas circunstancias económicas. Los aspectos procedimentales son igualmente importantes dentro de la materia anunciada. A medida que aumentan la frecuencia de las transacciones internacionales, también lo hacen los números de litigios fiscales. Encontramos como uno de los procedimientos de solución de controversias existentes desarrollados en el Modelo de CM OECD e incorporado en los tratados bilaterales, al Procedimiento de Acuerdo Mutuo (MAP), el que ha cumplido su tarea, pero que en la actualidad cada vez más se encuentra en tensión, derivado de la complejidad y el aumento considerable de los conflictos o casos. El procedimiento amistoso se encuentra dentro de un constante y continuo avance y revisión. Por lo tanto, es oportuno llevar a cabo un análisis del proceso de soluciones de controversias dentro del Derecho Fiscal Internacional.

En este marco, es curioso advertir que el primer texto acordado en relación con el procedimiento amistoso por la Sociedad de Naciones, de 17 de abril de 1921, ya contaba con una fórmula arbitral, como mecanismo para la resolución de conflictos fiscales internacionales, por medio de un laudo que emitiera la Corte de Justicia Internacional, y su rastro puede observarse dentro de los primeros Convenios firmados por los Estados.

En la actualidad se ha propuesto dentro del Plan de Acción en contra de la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS), acción 14: hacer más efectivos los mecanismos de resolución de

controversias y desarrollar soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los procedimientos amistosos, incluyendo la ausencia de disposiciones sobre arbitraje en la mayoría de convenios y el hecho de que el acceso a los procedimientos amistosos y el arbitraje pueda ser denegado en algunos casos. Tiene como fundamento que las acciones para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios deben ser complementadas con acciones que garanticen la certeza y la previsibilidad en los negocios. La interpretación y la aplicación de las normas nuevas que resulten del trabajo descrito más arriba podrían introducir elementos de incertidumbre, que deberían ser minimizados todo lo posible.

Es por ello no creemos que el Procedimiento Amistoso esté *superado*, ni en *decadencia*, se trata de un procedimiento que muchas veces ha dado resultados, en algunos Estados más que en otros, sobre todo en los desarrollados. Sin duda alguna, pensamos, para lograr mayor grado de eficiencia y efectividad, el procedimiento debe ser reformulado y reforzado, a los fines de cumplir con su principal objetivo: evitar la doble imposición internacional y la discriminación fiscal internacional. Desde Latinoamérica, especialmente desde la Argentina, debemos regularlo dentro de las legislaciones internas como un proceso que garantice el principio de tutela efectiva desde el Derecho Fiscal Internacional.

El tesista parte del encuadre del problema en un capítulo introductorio general, para realizar en el capítulo segundo un análisis conceptual de la institución estudiada y sus principales características, para diferenciarlo de otras instituciones similares. En capítulo tercero se aborda la cuestión de los fundamentos y naturaleza jurídica de los procedimientos amistosos, concluyéndose el estudio institucional desde el Derecho Internacional Público. En los capítulos cuarto y quinto se estudia al MAP desde el punto de vista procedimental, en sus tres fases: la nacional, la internacional (con un posible acuerdo) y la arbitral, complementaria del procedimiento. En dichos capítulos se realizan apostillas sobre la configuración de una propuesta para la Argentina. Con el capítulo 6 se ensaya una conclusión que contempla los aspectos más importantes y las propuestas realizadas en cada uno de los capítulos del presente trabajo.

### **Conclusión:**

Los procedimientos amistosos deben repensarse, incorporándose dentro de sus dos fases mecanismos complementarios, que en puridad no son alternativos a los mismos, sino que lo hacen más eficientes y lo perfeccionan, desde el Derecho Internacional Público, teniendo a la vista el principio de tutela internacional y las garantías del contribuyente.

El procedimiento amistoso, tradicionalmente considerado, debe mutar hacia un proceso más eficiente que proteja verdaderamente los Derechos y Garantías de los Estados en desarrollo y del contribuyente, como partes más débiles de la relación, democratizándose, y dándoseles la debida asistencia y participación.

Se deben coordinar todos los esfuerzos en dichos sentidos, debido a que en la actualidad estamos incurso en una discontinuidad en la relación tributaria internacional, producto de la falta de cooperación de muchos Estados para resolver los conflictos fiscales internacionales. Estas son actitudes muchas veces contrarias a la

interpretación y aplicación del Convenio, que debe realizarse de buena fe y siguiéndose su objeto y fin. La discontinuidad aludida debe ser combatida por una cuota de multilateralidad en la resolución de los conflictos. Es, pues, por ello, que es importante la alternativa desarrollada dentro del Plan de Acción BEPS sobre un Tratado Multilateral, donde debe incorporarse una cláusula de resolución de conflictos, obligatoria y vinculante.

Para enriquecer las propuestas vinculadas con múltiples foros de resolución de Derecho Público (CIJ, OMC, TE), pensamos que frente a la negativa de muchos Estados, en especial Latinoamericanos (por razones vinculadas con el peso de las tradiciones más que por problemas legales o constitucionales y de voluntad política) de admitir la cláusula arbitral dentro de los CDI, podría resultar interesante el acceso a la revisión de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos o del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. En definitiva, la liquidación en exceso por una discordante aplicación de un CDI o la negativa por la simple negativa de iniciar un procedimiento amistoso, vulneran Derechos Humanos básicos y fundamentales.





### INTRODUCCIÓN GENERAL AL ESTUDIO DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS

Los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir el Fraude Fiscal Internacional, al igual que la gran mayoría de Tratados internacionales, son una fuente inagotable de conflictos producidos por su interpretación y aplicación discordante, o incluso cuando la misma se realiza desde un punto de vista unilateral. El Derecho Fiscal Internacional<sup>1</sup> no está exento de que se produzcan conflictos dentro de su esfera de aplicación y actuación<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Fernando Sáinz de Bujanda se refiere al *Derecho Internacional Financiero* como "aquella rama del Derecho Internacional, cualificada por la naturaleza tributaria de las relaciones entre Estados que en ese Derecho se regulan". SAINZ DE BUJANDA, F.: "La interpretación, en Derecho español, de los tratados internacionales para evitar la doble imposición", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 38, 1960, p. 286. "Los impuestos no son internacionales. No existen leyes globales de impuestos – separadas - que regulen las transacciones entre países. Tampoco hay una Corte Internacional de naturaleza tributaria o un Cuerpo administrativo para los asuntos relacionados con la tributación internacional. Todos los impuestos son recaudados bajo la ley fiscal interna por los gobiernos federales, nacionales o locales. Esas leyes de impuestos tienen un impacto sobre las transacciones entre países. La tributación internacional regula estas leyes de impuestos locales con base al derecho internacional consuetudinario y los tratados internacionales". ROHATGI, R.: *Principios Básicos de Tributación Internacional*, 1ª Edición en Español, traducida por IDROVO J. M., Legis, Bogotá, 2008, p. 1.

<sup>2</sup> Tradicionalmente se ha aceptado como una vía resolutive, dentro del Derecho Internacional Financiero, al Procedimiento Amistoso (*Mutual Agreement Procedure*), como lo destaca Mario ZÜGER: "... *To resolve these possible conflicts the DTC modelled after Art. 25 OECD MC (or Art. 11 OECD MC inheritances/gifts) provides for a mutual agreement procedure. This procedure consists of negotiations between the competent authorities of the Contracting States with a view to secure the uniform application of the Tax Convention in both countries*". Es decir, para resolver los posibles conflictos de los CDIs, el art. 25 de MC OCDE y el art. 11 del MC OCDE sobre herencias y sucesiones, prevén un Procedimiento de Acuerdo Mutuo. Éste procedimiento consiste en la negociación entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes con el fin de asegurar la aplicación "uniforme" (*Uniform Application*) del Convenio Tributario en ambos países. ZÜGER M.: "Settlement of Disputes in Tax Treaty Law – General Report", en: *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, Coproduction of Linde Verlag Wien and Kluwer Law International, Eucotax Series on European Taxation, London, 2002, p. 18.

El incremento del nivel de globalización de la economía<sup>3</sup>, con el aumento en el volumen de inversiones internacionales, comporta un mayor número de controversias en el ámbito del Derecho financiero y tributario, controversias que ya no sólo tienen lugar en la típica relación trabada entre el contribuyente y el Estado -conocida como *relación jurídico tributaria*-, a nivel incluso administrativo, sino que trasciende dichas relaciones, sumando otras jurisdicciones fiscales (otros Estados), produciéndose un conflicto caracterizado por estar incluidas dos o más Administraciones Tributarias – representantes de dos o más Estados - y uno o más contribuyentes (u obligados al pago de tributos, desde un punto de vista subjetivo). Regida, además, por dos ordenamientos tributarios diferentes, con un Tratado internacional que coordina las competencias tributarias de cada uno de los Estados, desde un punto de vista sustancial u objetivo. Existe una pluralidad o comunidad de intereses contrapuestos<sup>4</sup> que deben ser armonizados y resueltos por medio de cláusulas de

---

<sup>3</sup> Sostiene Joseph E. Stiglitz que “la globalización actual no funciona. Para muchos de los pobres de la tierra no está funcionando. Para buena parte del medio ambiente no funciona...Para algunos la solución es muy sencilla: abandonar la globalización. Pero esto no es factible ni deseable. La globalización también ha producido grandes beneficios, especialmente en las oportunidades del comercio y los mayores accesos a mercados y tecnología. La globalización ha logrado mejoras en la salud y también una activa sociedad civil global que batalla por más democracia y más justicia social. El problema no es la globalización sino el modo en que ha sido gestionada”. STIGLITZ, J. E.: *El Malestar en la Globalización*, Taurus, Buenos Aires, 2002, pp. 299 y ss. Puede verse también, STIGLITZ, J.: *Economics of the Public Sector*, W W Norton & Company Incorporated, 3rd Edition, 2000. Hace 100 años, en *A Tale of two Cities*, Charles Dickens afirmó acerca de la revolución francesa: “No ha habido tiempos mejores ni peores”. Los tiempos actuales ofrecen grandes esperanzas: impresionantes mejoras de la medicina moderna, una increíble productividad gracias a la mecanización y la automatización, la promesa de los ordenadores e Internet, el rápido crecimiento del comercio mundial, el final de la guerra fría ... La tendencia a la globalización va a seguir afectando a todas las personas y empresas. Las actividades de producción se desplazarán a lugares más baratos, o se impondrán medidas proteccionistas para evitar estos movimientos, lo que provocará aumentos de los costos para todo el mundo ... Estos procesos –globalización, adelantos tecnológicos y desregulación – ofrecen oportunidades sin límites. Como dijo John Gardner años atrás: “detrás de todo problema hay una gran oportunidad escondida”. Véase las reflexiones en: KOTLER P., CÁMARA D., GRANDE I., CRUZ I., *Dirección de Marketing*, Edición del milenio. Décima edición, Madrid, 2000, p. 2.

<sup>4</sup> PISTONE, P.: “La globalización tributaria y la necesidad de establecer un Tribunal Fiscal Internacional”, *Revista Derecho Tributario Global*, nro. 1/2010, p. 129; CAAMAÑO ANIDO Y CALDERÓN CARRERO, “Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?”, *Civitas*, nº 114, 2002, pp. 245 – 285. El mismo artículo en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 1 114, pp. 245 y ss. En un futuro próximo tal fenómeno podría desempeñar transformaciones sustantivas en los sistemas tributarios que alteren desde el modelo de gestión tributaria hasta los principios sobre los que se erigen tales sistemas. CRUZ RADIAL: “Globalización Económica: Sinónimo de desnaturalización tributaria”, *Crónica Tributaria*, nº 109 – 2003, pp. 59 y ss., p. 77; PEÑA ÁLVAREZ F.: “La fiscalidad internacional desde la perspectiva de la teoría de la Hacienda Pública”, en (AA.VV.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, al cuidado de T. CORDÓN EZQUERRO, Instituto de Estudios Fiscales - Manuales de la Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 2001, p. 23;

resolución de conflictos a nivel internacional<sup>5</sup>, que además garanticen una interpretación y aplicación común entre ambas jurisdicciones fiscales y para ambos Estados<sup>6</sup>.

El dramático y acelerado incremento del comercio internacional y de las inversiones, a fines del siglo pasado, ha tenido un importante impacto en la materia tributaria internacional<sup>7</sup>, refiriéndonos a sus principios y a los procedimientos de resolución de conflictos<sup>8</sup>.

---

CORDÓN EZQUERRO T.: “Reformulación de los Principios de la Hacienda Pública en el ámbito de la fiscalidad internacional”, en: (AA. VV): *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, 2004, pp. 47 y ss.; MARTÍN QUERAL, J.: en su “Prólogo” en: SALA GALVAÑ, G.: *Los Precios de Transferencia Internacionales. Su tratamiento Tributario*, Tirant Lo Blanch –Tratados, Valencia, 2002, pp. 17 y ss.; Se advierte, desde un punto de vista financiero y tributario, que la globalización ha beneficiado a nuestras economías nacionales, influye decididamente en los regímenes fiscales del impuesto sobre sociedades en todos los países, a medida que la economía se ha integrado más a nivel mundial, también lo han hecho las empresas, por último, estos fenómenos han creado oportunidades para que las sociedades multinacionales minimicen en exceso y enormemente su carga tributaria. Dentro de este marco se comenzaron a realizar dentro de la OCDE el Plan de Acción BEPS a los fines de evitar la doble no imposición, la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios a países de baja o nula tributación. Dentro de dicho plan son por demás de importantes los mecanismos de resolución de conflictos propuestos. OCDE: “Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, BEPS por sus siglas en idioma inglés, 2014, Capítulo 2do; OECD, “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”, OECD, Paris, 2013. OECD: “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, OECD, Paris, 2013. En octubre de 2013 la Organización de Naciones Unidas, a través de su Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Asuntos Fiscales, constituyó un Subcomité sobre BEPS para países en desarrollo. Véase la iniciativa de ONU sobre BEPS y, en particular, el siguiente cuestionario: [http://www.un.org/esa/ffd/tax/Beps/BEPS\\_QuestionnaireSp.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/Beps/BEPS_QuestionnaireSp.pdf).

<sup>5</sup> Sykes sostiene que la génesis del Derecho internacional difiere de la del Derecho doméstico o nacional. No existe ninguna legislatura internacional que dicte normas equivalentes al derecho interno, y no existe una corte internacional con jurisdicción para crear *common law* internacional (*Derecho Común Internacional o Jurisprudencia Internacional aplicable a manera de precedente*). A diferencia de lo señalado para el Derecho interno, el Derecho Internacional Público tiene nacimiento solo por medio de acuerdos entre los Estados. A menudo, el acuerdo se manifiesta en un instrumento conocido como Tratado o Convenio Internacional donde se incluyen mecanismos para resolver todo tipo de controversias a esos niveles. SYKES, A. O.: “The Economics of Public International Law”, *John M. Olin Law & Economics*, Working Paper, Nro. 216 (2d Series), The Law School The University of Chicago, July 2004. Baistrocchi agrega al pensamiento del autor que el Derecho internacional público suele ser aplicado por tribunales nacionales, dentro de una red de tribunales locales, refiriéndose a los litigios de precios de transferencia. BAISTROCCHI, E. (Dir.): *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica*, Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, p. 3 - p. 25.

<sup>6</sup> ZÜGER M.: (2002, p. 18).

<sup>7</sup> El dramático aumento del comercio internacional y de las inversiones en estos últimos años ha tenido importantes consecuencias en materia de fiscalidad internacional. Gran parte de la atención se ha centrado en la adaptación de los principios fiscales a las nuevas circunstancias de la economía global. En este contexto, son por demás de importantes los aspectos procedimentales de la Fiscalidad Internacional. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), *Centre for Tax Policy and Administration* (CTA), “Improving the Process for Resolving International Tax Disputes”, 27 July 2004, pp. 2 y ss.; OECD,

Como consecuencia de las relaciones económicas entre los diversos Estados, los intercambios entre las diversas naciones en el sector económico, y la complejidad de las relaciones económicas internacionales, fueron adquiriendo cada vez mayor amplitud y trascendencia, observándose que dentro de este tipo de relaciones económicas entre los Estados la carga tributaria representa un papel por demás de importante<sup>9</sup>. Se observa que, a medida que se incrementó el comercio mundial<sup>10</sup> y las inversiones entre países, aumentaron los conflictos fiscales internacionales.

Estos conflictos pueden dar paso a una *doble imposición no resuelta* que se convierte en un obstáculo para el desarrollo del comercio internacional, o, en su caso, a una discriminación del contribuyente, incluso a distorsiones en la aplicación de un Convenio,

---

“Proposals for improving mechanisms for the resolution of tax treaty disputes”, CPA, February 2006, pp. 4 y ss.; OECD, “Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes”, CPA, February 2007, pp. 4 y ss.; OWENS J.: “The OECD’s Work on Dispute Settlements In Tax Matters: A Progress Report”, *Tax Notes International* (TNI), 27 de Marzo de 2006, p. 1057.

<sup>8</sup> Apuntan NAVARRINE, S.C. Y R. O., ASOREY que: “El derecho público asiste al más grande de los cambios de este Siglo XX que, en sus finales, ha marcado particulares condiciones por lo que en su juzgamiento deberá contarse con Tribunales independientes de la justicia ordinaria institucionalizada de cada país”. NAVARRINE, S. C. y R. O., ASOREY: *Arbitraje. Jurisdicción arbitral en controversias con el Estado. Proceso arbitral en cuestiones tributarias*, La Ley, Buenos Aires, 1992, en su prólogo, p. IX; Agrega Falcón y Tella que, en efecto: “... no faltan tampoco ejemplos, incluso en materia tributaria, de utilización de técnicas arbitrales para la resolución de los conflictos que surgen en la aplicación de los tributos ... No faltan tampoco ejemplos concretos de utilización del arbitraje para resolver controversias entre Estados, como la producida en 1922 entre Francia y España en torno al impuesto extraordinario”. FALCÓN Y TELLA, R.: “El Arbitraje Tributario” en: (AA. VV.): *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF – Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 257 y ss.

<sup>9</sup> KOCH, K.: *Das Verständigungsverfahren – Verfahren und praktische Handhabung*, (Procedimiento Amistoso – Procedimiento y Práctica), CAHIERS de Droit Fiscal International, IFA, Volumen LXVIa, Kluwer Law and Taxation Publisher, Deventer, 1981, p. 15. El ponente general manifestó: “Für die wirtschaftlichen Beziehungen spielt die Steuerbelastung eine wichtige Rolle”, es decir las cargas fiscales representan un rol esencial en las relaciones económicas.

<sup>10</sup> CAMPAGNALE N. P., CATINOT S. G. y A.J. LARRONDO: *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*, La Ley, Bs. As., 2000, p. 1; TANZI V.: “El impacto de la globalización económica en la tributación”, *Revista Criterios Tributarios*, Asociación Mutual Federal de empleados de la Dirección General Impositiva, Buenos Aires, 1998, Año XIII, Nº 122, pp. 43 y ss; El mismo autor en: “Globalization, Tax Competition By the Future”, AA. VV., *Curso de Derecho Tributario Internacional*, obra al cuidado de VICTOR UCKMAR, Temis, Colombia, 2003, pp. 19 y ss.; RODRÍGUEZ ONDARZA J.A.: “La importancia de la fiscalidad internacional en un escenario económico globalizado”, en: (AA. VV.): *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, al cuidado de RODRÍGUEZ ONDARZA J.A. y FERNANDEZ PRIETO A., Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2003, pp. 15 y ss. Véase: COMISIÓN EUROPEA, *Crecimiento, Competitividad, Empleo. Retos y pistas para entrar en el Siglo XXI. Libro Blanco*, Luxemburgo, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 1994, p. 81; DEPARTAMENTO DE INGRESOS TRIBUTARIOS DE CANADÁ, *Estrategias Nacionales de la Administración Tributaria Frente a la Globalización Económica*, 32 asamblea del CIAT, Brasil, 1998, pp. 2 y ss.

que da nacimiento a la *doble no imposición*. Es así que los Estados y las empresas necesitan, para mantener los conflictos en su mínima expresión, prevenirlos y resolverlos mediante procedimientos eficaces de resolución (*Disputes Resolution*)<sup>11</sup>.

Ello ha implicado un movimiento que representa la huida hacia mecanismos basados en acuerdos sobre la resolución de disputas (*Agreement Dispute Resolution*)<sup>12</sup> que trasvasan la mera “negociación” entre las partes involucradas en el conflicto, superándose a los procedimiento de tipo amistoso, involucrando a terceras personas y organismos, mediadores, facilitadores de la resolución del conflicto, imparciales, neutrales e independientes, hasta llegar a las ya conocidas técnicas arbitrales<sup>13</sup> internacionales<sup>14</sup>, en

---

<sup>11</sup> Véase: “*Dispute Resolution*”, en: [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

<sup>12</sup> Afirma Osvaldo J. Marzorati que: “*Como respuesta a la complejidad, lentitud y costo del proceso judicial, en todos los países en los últimos veinte años se han buscado métodos alternativos de resolución de diferendos, históricamente confiados al sistema judicial. Estos procedimientos alternativos se conocen como ADR (siglas de su designación en inglés). Básicamente son métodos más flexibles, rápidos y por lo general menos onerosos y están basados en el acuerdo entre las partes para resolver diferendos fuera de los tribunales*”. MARZORATI, O. J.: *Derecho de los Negocios Internacionales*, ASTREA, Ciudad de Buenos Aires, 2007, 3ª edición, Vol. II, p. 333; CUETO RÚA J.: “Nuevos Procedimientos para la solución de disputas en los Estados Unidos”, *Revista la Ley*, 1991 – B, pp. 785 y ss.; GOZAÍNI O. A.: *Formas Alternativas para la Resolución de Conflictos*, Depalma, Buenos Aires, 1995, pp. 315 y ss.

<sup>13</sup> Nos enseña Eduardo J. Couture que el Arbitraje es una forma de solución pacífica de los conflictos internacionales, consistente en someter a un órgano no judicial, elegido para el caso, por las partes o por terceros, la decisión de un diferendo entre Estados. Refiriéndose a su etimología, nos dice: “*Adaptación moderna (Siglo XVII) del francés arbitrage, procedente del verbo arbitrer que como el castellano arbitrar proviene del latín árbitro, - are o arbitror, -ari, denominado arbitrer, - tri “arbitro*”. COUTURE, E. J.: *Vocabulario Jurídico*, BdeF, Montevideo, 2004, 3ª edic., p. 112; Desde los comienzos del Derecho, más precisamente desde la más antigua organización conocida de las relaciones de Roma con ciudades vecinas y pertenecientes a su mismo ámbito cultural y lingüístico, habría sido la federación denominada “*Liga Latina*”, que se remonta a la época monárquica, renovada por el *Spurio Casio* en la República, año 493 a. C., mediante el llamado Tratado o *Foedus Cassianum*, donde se regulan los litigios surgidos entre miembros de las distintas comunidades, que se producirían en el marco de las relaciones comerciales y de los conflictos entre los ciudadanos romanos con extranjeros, se hace referencia al nombramiento de árbitros. Es pues probable, como bien lo manifiesta Antonio Fernández de Buján, que el arbitraje, conocido y practicado en el ámbito del comercio internacional, se habría introducido en los mercados de Roma de los primeros tiempos, en los que los árbitros, serían a la vez garantes, peritos y actuarían dirimiendo conflictos que se planteaban en el tráfico mercantil. Tanto es así, que el término *arbitrer* que deriva de la lengua fenicia, haría referencia a garantía y se habría introducido mediante el comercio en la lengua latina. FERNÁNDEZ DE BUJÁN, *Jurisdicción y Arbitraje en el Derecho Romano*, Iustel, Madrid, 2006, pp. 199 y ss.; DE VICENTE y CARAVANTES J., *Tratado histórico, crítico y filosófico de los procedimientos judiciales en materia civil según la Ley de Enjuiciamiento*, Gaspar y Roig, Madrid, 1856, T.I, p. 11. Nos dice el autor que “... *el arbitraje ha debido de ser una de las primeras necesidades y de las primeras prácticas de la humanidad*...”.

<sup>14</sup> Por su parte, la escuela de Viena, con sus referentes M. Lang y M. Züger, indican lo que llamaremos la huida hacia el Arbitraje Internacional dentro del Derecho Internacional Financiero o Tributario, en tanto

todas sus variante y tipos, como veremos<sup>15</sup>, incluso la adhesión competencial y jurisdiccional a Tribunales Internacionales de justicia ya constituidos<sup>16</sup>.

Piénsese que los conflictos en el ámbito internacional financiero no distan mucho de aquéllos que podrían suscitarse dentro del Derecho internacional general. Pero so pena de principios llevados a dogmas irrenunciables<sup>17</sup>, no se han acompañado desde el Derecho Financiero los avances operados dentro del Derecho internacional (público y privado), sobre la prevención y resolución de los conflictos<sup>18</sup>, lo que ha generado una permanente e

---

que: *“As part of their present treaty policy, some countries have therefore added arbitration clauses to newly negotiated tax treaties”*. LANG M. y M. ZÜGER: *“Preface”*, en: *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, ob. cit., p. 5. Se refieren al fenómeno de la irrupción del Arbitraje Alan Redfern, Martín Hunter, Nigel Blackaby y Constantine Partasides, diciéndonos: *“El arbitraje internacional se ha consagrado como el principal método de resolución de las controversias comerciales internacionales. Distintos países de todo el mundo han actualizado sus legislaciones de arbitraje con el fin de adaptarse a esta realidad. Nuevos centros de arbitraje han sido creados y, hoy en día, la teoría y la práctica del arbitraje comercial internacional, en constante evolución, se estudia en facultades de derecho del mundo entero”*. REDFERN A., HUNTER M., y otros, *Teoría y Práctica del Arbitraje Comercial Internacional*, La Ley, 2007, 4ta Edición, pp. 59 y ss.

<sup>15</sup> Desde la recepción de la Institución del Arbitraje en Roma, a grandes rasgos y con el riesgo que supone toda clasificación no contenida en las fuentes romanas, cabría distinguir, siguiendo a Fernández de Buján: a) *Arbitraje no formal*; b) *Arbitraje ius gentium*; c) *Arbitraje legal*; d) *Arbitraje compromisario*. FERNÁNDEZ DE BUJÁN A.: (2006, pp. 201 y ss.).

<sup>16</sup> Edwardes-Ker fue uno de los primeros autores que propuso al TJCE como una de las instituciones más adecuadas, como un mecanismo viable de solución de controversias, en materia fiscal internacional, advirtiendo los efectos positivos del mismo. EDWARDES-KER, M.: *“Tax Treaty Interpretation”*, Part I, Chapter 27, *The International Tax Treaties Service*, Loose Leaf Publication, Dublin, 1994, pg. 6. La materialización de la propuesta del TJCE como institución arbitral se halla en el CDI Austria-Alemania, en el que se prevé la posibilidad de someter los conflictos fiscales internacionales al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, si así es solicitado por el contribuyente, como se establece dentro del artículo 25.5 de dicho CDI. Cuando no se llega a un acuerdo en sede de procedimiento amistoso, transcurridos tres años desde el inicio del procedimiento, los Estados contratantes deberán someter la cuestión, si el contribuyente lo requiere, al arbitraje vinculante del TJCE. ZÜGER, M.: *“The ECJ as Arbitration Court for the New Austria-Germany Tax Treaty”*, *European Taxation*, núm. 3/2000, p. 101 y ss.

<sup>17</sup> Nos referimos al *“Dogma de la Indisponibilidad del Crédito Público”*, al *“Principio de Legalidad”* llevado al extremo y al *“Principio de Igualdad”*, entre otros. Estudiaremos puntualmente cada uno de estos *“Principios”* en el punto referente a *“Las Limitaciones Aparentes al Arbitraje Internacional Financiero”*, y, a modo de aproximación, al final de este capítulo, en *“Los Nuevos Paradigmas del Derecho Financiero”*.

<sup>18</sup> Nos dice Falcón y Tella que *“Quizás llame la atención el adjetivo “tributario” predicado del arbitraje, pues a primera vista pudiera parecer que la reserva de ley y la indisponibilidad del crédito tributario excluyen este mecanismo de solución de conflictos en relación con los tributos [...] En el ámbito internacional la preocupación surge ya desde finales del siglo pasado, habiéndose sucedido numerosas propuestas de creación de tribunales de naturaleza arbitral, especialmente para resolver los problemas de doble imposición [...]”*, véase: *“El Arbitraje Tributario”*, AA. VV., *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 257 y ss.

incesante inseguridad jurídica en todos los aspectos del comercio internacional, así como desde la óptica de la discriminación de la inversión extranjera y desde la lucha contra la doble imposición internacional. Principios, estos últimos, que a nuestro entender gozan de protección internacional y comunitaria, como desarrollaremos ampliamente, basándonos en el “Derecho Consuetudinario”<sup>19</sup> y “Convencional”, según el caso, siendo ambas fuentes del Derecho internacional<sup>20</sup>.

El uso de los CDI es habitual por las empresas o personas que actúan en más de una jurisdicción fiscal, cuando mes a mes deben liquidar sus impuestos en base a la calificación que ellos mismos hagan de la renta, interpretando y aplicando el CDI, siguiendo los esquemas de la autoliquidación. Si la Administración Tributaria entiende que el CDI ha sido incorrectamente interpretado y en consecuencia aplicado, incluso si la calificación de la renta no es la correcta, realizará un procedimiento de auditoría, control, fiscalización o inspección y liquidará la deuda tributaria al contribuyente, determinado los impuestos a ingresar por el mismo. Si el contribuyente entiende que el CDI está mal interpretado o incorrectamente aplicado por parte de la Administración Tributaria, y dicha interpretación - o en su caso la aplicación del CDI- es discordante con la del otro Estado, y existe de manera potencial o concreta una doble imposición internacional, tiene el derecho y las

---

<sup>19</sup> Se refiere Matthias Herdegen sobre esta fuente protectora del Derecho Internacional diciéndonos: “La costumbre internacional se general a través del comportamiento de los sujetos del Derecho internacional público (especialmente, Estado y organizaciones internacionales) durante un determinado periodo de tiempo, siempre que también refleje su convicción sobre la existencia de un deber jurídico. Como regla general, las normas convencionales especialmente prevalecen sobre la costumbre internacional. Constituyen una excepción los estándares consuetudinarios que protegen intereses elementales de la comunidad internacional y por ello tienen carácter imperativo (*ius cogens*)”. HERDEGEN M.: *Derecho Económico Internacional*, Thomson – Civitas, Navarra, 2003, pp. 31 y ss.; LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La Costumbre Internacional en el Derecho Tributario”, Nueva Fiscalidad, Nro. 1 – 2006, Enero de 2006 (VLEX-CL505).

<sup>20</sup> Recuerda Frank Engelen que las fuentes del Derecho internacional (*sources of public international law*) estas previstas en el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia. Nos dice que “are generally regarded as the most authoritative statement on the sources of public international law. This Article provides that: 1. The court, whose function is to decide in accordance with international law such disputes as are submitted to it, shall apply: (a) international conventions, whether general or particular, establishing rules expressly recognized by the contesting States; (b) international custom, as evidence of a general practice accepted as law; (c) the general principles of law recognized by civilized nations [...]”. ENGELEN F., *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, IBFD, Amsterdam, Vol. 7º, 2004, p. 7. Compare con: LOPEZ ESPADAFOR, C. M.: (2006 - VLEX-CL505).



garantías constitucionales de impugnar la liquidación practicada dentro del procedimiento tributario nacional.

En el caso que existan divergencias entre los dos Estados con respecto a la calificación de la renta, o sobre cuál sería el Estado de la fuente de la renta, o cuestiones vinculadas con el precio de la venta o de transferencia entre sociedades relacionadas entre sí, difícilmente el contribuyente pueda, con un cierto éxito sobre su pretensión, defender sus derechos dentro de las vías administrativas y judiciales de un Estado, debido a que es necesario analizar el objeto del litigio desde una perspectiva de ambas Administraciones Tributarias que pretenden una calificación distinta de la renta, de la fuente de renta, o de la determinación de los precios de transferencia.

La interpretación o aplicación unilateral del CDI por parte de una sola Administración Tributaria de un Estado sin incorporar a la otra Administración Tributaria del otro Estado, en una interpretación común de los extremos del CDI dentro de una misma relación jurídica tributaria, puede llegar a distorsionar la aplicación del Tratado, y sin duda alguna, restringir los derechos y las garantías, y los beneficios contemplados en los mismos. Por ello, desde los primeros Tratados internacionales que coordinaron la jurisdicción tributaria de cada uno de los Estados, pensaron en la inclusión de una cláusula de resolución de la totalidad de los conflictos que pueden sucederse dentro del Derecho Fiscal Internacional<sup>21</sup>, sobre todo los casos que no pueden ser resueltos por el propio Convenio, realizándose el mecanismo de imputación o exención del impuesto efectivamente pagado en el extranjero<sup>22</sup>.

Dentro de los mecanismos para prevenir la doble imposición, en el marco de la *Public Comments Action 14* con referencia a “*Make Dispute Resolution Mechanisms More*

---

<sup>21</sup> Se refiere a ello VOGEL Y PROKISCL, en tanto “...los convenios de doble imposición son tratados de derecho internacional. Sin embargo, al limitar en cuanto al fondo el derecho fiscal de los Estados Contratantes, su aplicación se halla estrechamente vinculada con la del derecho fiscal nacional. Mediante la descripción de los tipos de renta (y de capital), de su distribución entre los Estados Contratantes y de las reglas de procedimiento, comprendidas las que rigen el intercambio de información, esos convenios tienen por objeto evitar la doble imposición y garantizar la seguridad jurídica a favor de las partes del tratado y de los contribuyentes, asegurando una aplicación uniforme de la legislación fiscal de los Estado Contratantes”. VOGEL K. Y R. G. PROKISCL: “International of double taxation conventions”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, IFA, Volume LXXVIII, Kluwer Law and Taxation Publisher, Deventer, 1993, p. 123.

<sup>22</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Métodos para Eliminar la Doble Imposición”, en: *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Coordinado por Néstor CARMONA FERNANDEZ, CISS, 2010, pp. 537 y ss.

*Effective*” -es decir, hacer o implementar mecanismos de resolución más eficaces-, incluso se ha propuesto por parte de la *Confederación Fiscal Europea* y la *Asociación de Asia y Oceanía de Consultores Tributarios*, el diseño de un mecanismo de resolución obligatorio, referido a la mejora de la posición del contribuyente. Esto basado en que al contribuyente se le cobre sólo una vez el impuesto, con las sanciones respectivas si las hubiere, no abonándose la liquidación resultante que daría origen a una doble imposición, y dejar con posterioridad que las autoridades competentes resuelvan entre ellas por medio del MAP o del Arbitraje en qué jurisdicción el reparto del dinero paga por el contribuyente<sup>23</sup>. Esta posición deja al margen del MAP al contribuyente, no indicándose dónde debería pagar el impuesto, y tampoco fundamenta el porqué del pago de la sanción máxima. Consideramos la posición inadecuada y contraria al principio de *no regresividad y progresividad*.

Corresponde, en este punto, partir de una liminar reflexión. La cláusula de resolución de conflictos de los CDIs se estructuró tradicionalmente sobre un problema de coordinación y congruencia entre las potestades tributarias de cada Estado, frente a un inconveniente inicial entre jurisdicciones fiscales. Dicha cláusula respondía más a una cuestión de naturaleza política que jurídica, en la que se presentaba el caso exclusivamente entre Estados, donde los contribuyentes no eran considerados parte del conflicto ni del procedimiento de resolución, y se los excluía de toda relación tributaria generada, so pretexto de que el Derecho Internacional Tributario se trababa exclusivamente entre naciones soberanas. Pensamos, al respecto, que el tipo de cláusula así conceptualizada debe ser reformulada. Incluso dudamos que dicha afirmación pueda ser sostenida desde el marco teórico o matriz del Estado de Derecho Convencional<sup>24</sup>, de una manera tan tajante, parcial y

---

<sup>23</sup> OCDE, “Comments Received on Public Discussion Draft, BEPS Action 14, Make Dispute Resolution Mechanisms”, OCDE, París, 2015, p. 16, en línea (visitado 22.09.2015): <http://www.oecd.org/ctp/dispute/public-comments-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>

<sup>24</sup> FERRAJOLI, L.: “Pasado y futuro del estado de derecho”, IFP, Nro. 17, 2001, pp. 31 – 45. Una metodología de análisis que seguiremos en la presente está relacionada con diferenciar claramente entre tres matrices o marcos teóricos dentro de la historia del Derecho, tanto jurídico como político. Diferencia esencialmente tres etapas. La primera el Estado de Derecho pre-moderno. En segundo lugar, el Estado de Derecho Legal y por último, el Estado de Derecho Constitucional y Democrático, o más contemporáneamente denominado como Convencional, por la influencia de los Pactos y Convenios sobre los Derechos Humanos, incluso en nuestra materia. Los más importantes son el modelo *paleo-iuspositivista* del estado legislativo de derecho (o estado legal), que surge con el nacimiento del estado moderno como monopolio de la producción jurídica, y el modelo *neo-iuspositivista* del estado constitucional de derecho o estado constitucional, producto, a su

discriminatoria, hasta desde los extremos del debido proceso y tutela jurisdiccional efectiva<sup>25</sup>.

Todo procedimiento (y el que estudiaremos en las páginas que siguen), tiene su razón de ser dentro de las garantías del ciudadano contribuyente, y también desde las relaciones con los Estados. Siempre van a existir y convivir con el proceso creado para evitar la doble imposición y el fraude fiscal internacional, un mínimo de garantías indisponibles, incluso en la esfera individual. Y no pueden postergarse ni invalidarse, infiriéndose que el contribuyente no forma parte del procedimiento, y, desde esa perspectiva, construir un procedimiento similar al *kafkiano*<sup>26</sup>.

---

vez, de la difusión en Europa, tras la Segunda Guerra Mundial, de las constituciones rígidas y del control de constitucionalidad de las leyes ordinarias. FERRAJOLI, L.: (2001, p. 31). Tomando el modelo de Ferrajoli, el *iusfilósofo* argentino Rodolfo Luis Vigo analiza las notas características de los dos modelos teóricos y los confronta. Las notas características, más importantes, de uno y de otro, son: 1.a. Una antropología individualista, 1.b. una antropología social; b.1. Una sociedad uniforme, b.2. Una sociedad plural; c.1. Sinonimia entre el Derecho y la ley, c.2. Ruptura de la identificación entre el derecho y la ley; d.1 La ley como fruto de la voluntad general, d.2 El control jurisdiccional de la ley; e.1. El Derecho en las normas o reglas, e.2. El Derecho en los principios y valores dentro de los Pactos y Convenios Internacionales de DH y las Constituciones; f.1. La teoría de las fuentes del derecho, f.2. El desmembramiento de las fuentes del derecho; g.1. La soberanía de los Estados Nacionales, g.2. La globalización y su influencia en la expansión de los DH. Entre muchas otras características que exploraremos cuando fundamentemos la irrupción de los procedimientos amistosos. VIGO, R. L.: *Tratado de Derecho Judicial*, Abeledo Perrot, 2013, p. 5 y ss.; en este sentido nos dice Canosa Usera, a modo de ejemplo, que si los órganos judiciales españoles (incluso podríamos agregar los administrativos) apreciaran que las leyes y fuesen contrarias a algún tratado internacional y dejaran de aplicarlas en el caso, estarían efectuando *control difuso de convencionalidad*. Esta posibilidad se ha materializado en algunas pocas ocasiones, aunque lo habitual es que los tribunales apelen al artículo 10.2 de la Constitución para hacer una interpretación de las normas internas conforme a los tratados sobre derechos ratificados por España. Es sabido que ningún órgano judicial español puede dejar de aplicar una norma con valor de ley postconstitucional cuando la considera contraria a la Constitución, porque el Tribunal Constitucional ostenta el monopolio de su control de constitucionalidad. En contraste, esos mismos tribunales pueden dejar de aplicar la ley nacional para aplicar normas de la Unión Europea. CANOSA USERA, R.: *El Control de Convencionalidad*, Civitas, Navarra, 2015, p. 23 y ss.

<sup>25</sup> ARROYO, C.L., FANEGO C. A., y E.F. MC-GREGOR: “El Derecho al Debido Proceso”, en: *El Dialogo entre los Sistemas Europeo y Americano de Derechos Humanos*, Dirigido por Javier GARCÍA ROCA, Pablo A. FERNÁNDEZ, Pablo SANTOLAYA, y Raúl CANOSA USERA, Civitas – Thomson Reuters, Navarra, 2012, p. 311 y ss.

<sup>26</sup> Ante la ley hay un guardián. Un campesino se presenta ante este guardián y solicita que le permita entrar en la ley. Pero el guardián contesta que por ahora no puede dejarlo entrar. El hombre reflexiona, y pregunta si más tarde lo dejará entrar. Tal vez, dice el centinela, pero no por ahora ... Sabemos que el campesino espera y cuando pasa el tiempo, ya a punto de morir, pregunta al guardián por qué nadie más que él se presentó ante las puertas de la ley. El guardián le explica que esa puerta estaba dedicada sólo a él, entonces cierra la puerta. La parábola de *Kafka* intenta explicar que el acceso a la justicia es un problema de “caminos y puertas”. El camino a la justicia es una puerta bloqueada por un guardián. Quien pasa es alguien sin fuerza.

Hoy, la temática en estudio cobra una extraordinaria relevancia desde el punto de vista teórico y desde una apreciación práctica. Con mayor razón cuando el mismo se funda en la necesidad de avances del procedimiento, y sobre todo en la regulación del instituto desde la perspectiva nacional en Latinoamérica y en muchos países a escala global, donde no hay una regulación elaborada al respecto. Los necesarios avances se presentan en la medida que los mecanismos para evitar la doble imposición internacional -denominados procedimientos amistosos-, nacieron con estándares de juridicidad muy bajos. Hemos dicho que sólo los Estados eran partes del sistema fiscal internacional, de las relaciones posibles y de los procesos resolutivos. Indudablemente respondían a un esquema de pensamiento del Estado de Derecho Legal, en el que la persona no era parte de los procedimientos internacionales, lo que ha cambiado frente al avance de otra matriz jurídica como lo es el Estado de Derecho Constitucional, perfeccionado por los Pactos y Convenciones Internacionales de Derechos Humanos.

La mirada desde un prisma del Derecho Internacional Público, de manera exclusiva y excluyente, sólo incentivó los extremos aludidos<sup>27</sup>. Pensemos que el punto de partida doctrinario tuvo sus raíces en el año 1920. Dentro del Derecho Internacional Público no habría lugar para la persona física, o incluso la jurídica, u otras entidades asimiladas como los trusts o fideicomisos. Dicho paradigma se quiebra con posterioridad dentro de la evolución y con la *progresividad y no regresividad* de los Derechos Humanos.

---

En la imagen de lo rural, un campesino representa al débil, al excluido. Los guardianes son los obstáculos, los dueños de las puertas y de la justicia. Los guardianes son las burocracias que gestionan la aplicación de la ley. Pero qué pasaría si los guardianes modificaran su actitud, si los guardianes dejaran pasar o si tuviéramos múltiples puertas o accesos, evitándose las formalidades del derecho y tendríamos jueces activos que su prioridad sea la resolución del conflicto lo más rápido posible y no burócratas que apegados a los procedimientos y formalidades, consienten dicho retardo y la falta de acceso al mismo. KAFKA, F.: *El Proceso, Obras Selectas*, EDIMAT, Madrid, 2000, p. 177.

<sup>27</sup> Con Sáinz de Bujanda puede advertirse que el Derecho Internacional Tributario es “aquella rama del Derecho Internacional, cualificada por la naturaleza tributaria de las relaciones entre Estados que en ese Derecho se regulan” y se diferencia del Derecho Tributario Internacional, porque éste comprende “el conjunto de normas de Derecho interno que disciplinan relaciones jurídicas tributarias, cuyos elementos-personales, reales o formales- quedan insertos dentro del ámbito de eficacia de ordenamientos jurídicos de diversos estados” (SAINZ DE BUJANDA, F.: “La interpretación, en Derecho Español, de los Tratados Internacionales para evitar la doble imposición”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nro. 38, 1960, p. 286).

Con referencia al procedimiento amistoso, Lang<sup>28</sup> acentúa dicha idea, recordándonos que en muchos países no está garantizado que el contribuyente o la persona interesada pueda exigir el inicio del procedimiento para evitar la doble imposición, y además se lo priva del debido control jurisdiccional con referencia a la denegación del inicio del mismo, o incluso que pueda el contribuyente hacer ejecutar el acuerdo alcanzado que haría cesar la doble imposición generada. Desde la aparición de la institución dentro de la historia del Derecho, el contribuyente no forma parte del procedimiento, y en muchos Estados se le niega el carácter de interesado. No dudamos de que en la actualidad todas las notas características del proceso amistoso aludido puedan ser mínimamente tildadas de irrazonables, en función de lo manifestado. Por ello, Lang manifiesta, sin tapujos, que los estándares legales del procedimiento amistoso son de un perfil muy bajo, por no decir inexistentes. Hasta podría avanzar, diciendo que son verdaderamente inconvencionales, desde un punto de vista de los Pactos y Convenios Internacionales protectores de los derechos y garantía de todas las personas, como veremos oportunamente.

Existen varios tipos u objetos diferentes dentro del procedimiento amistoso. Por ejemplo: a) la resolución de la cuestión planteada por una imposición no conforme con el Convenio; b) resolución de las dificultades o disipación de las dudas que plantee la interpretación del Convenio; y c) evitación de la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio. Por lo tanto, no se trata de un procedimiento destinado únicamente a resolver casos concretos planteados por la aplicación del CDI, sino también cuestiones

---

<sup>28</sup> Al fenómeno descrito se refiere el prof. dr. h.c. Michael Lang, desde la escuela de Viena (*Institute for Austrian and international tax law at WU – Vienna*). Las autoridades fiscales han sido muy activas a la hora de defender sus intereses con referencia a la lucha en contra de *la doble no imposición* derivada de las planificaciones fiscales y la evasión fiscal. El informe sobre *Partnerships o sociedades de personas* se desarrollaron diversas ideas en torno a cómo la doble no tributación debería ser erradicada sobre la base de los Convenios de Doble Imposición existentes. Son preocupantes las reflexiones sobre la presión que ejercen los distintos órganos internacionales que defienden los intereses de las Administraciones Fiscales, consistente en forzar a los Estados para que incorporen *el intercambio de información* y otros mecanismos anti-elusivos en sus Convenios de Doble Imposición Internacional. Al mismo tiempo que los Comentarios al artículo 24 del MC OCDE se modificaron, haciéndose especial alusión que los contribuyente no pueden esperar la misma protección que la que reciben desde el Derecho Comunitario, con referencia a la no discriminación. Como reflexión final el autor sostiene que: “*Aunque la gran mayoría de estos avances o desarrollos son al menos comprensibles, y algunos de ellos son políticamente correctos y bienvenidos, lo cierto es que tomados en su totalidad, en el marco de la OCDE, debe concluirse que no existe ningún tipo de equilibrio o balance. La protección de los derechos de los contribuyentes ha sido ignorada*”. LANG M., “Prólogo”, en: SERRANO ANTÓN, F.: *La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2010, p. 18.

vinculadas con la interpretación o aplicación genérica del Convenio, como por ejemplo situaciones en las que se busca resolver cuestiones no contempladas dentro del CDI<sup>29</sup>.

Los objetos del procedimiento descrito están vinculados con el fin del Tratado internacional, que es evitar la doble imposición. Como regla general, todos los tipos de mecanismos pueden ser promovidos por el contribuyente, no así por los Estados. El proceso exclusivo para ser instado por el contribuyente (el Estado no tiene competencia de instarlo por medio de su autoridad competente) es el procedimiento amistoso para resolver cuestiones particulares del Tratado internacional, conocido como procedimiento amistoso propiamente dicho: son problemas que se generan en la interpretación o aplicación de manera directa con el contribuyente, incluso con la liquidación de sus impuestos a la renta.

La persona afectada por una doble imposición, o por dudas, o por discordancia en la interpretación del CDI, en dichos términos y dentro del procedimiento, podría solicitar iniciar un procedimiento amistoso ante la autoridad competente que designe el Tratado internacional. Admitido el inicio del procedimiento, si no puede resolverlo -dentro de una fase nacional- la autoridad se deberá poner en contacto con la otra AC del Tratado, para que de mutuo acuerdo resuelvan el caso. El final del mecanismo -es decir, cuando se llega o no a un acuerdo- es potestativo de los Estados, salvo en un solo caso: cuando se trata de la determinación de la residencia de las personas físicas, y en este punto las AC deberán ponerse de acuerdo. En dicho caso esto surge como un imperativo para evitar las situaciones de múltiples residencias y, por lo tanto, Doble Imposición Internacional.

Los contribuyentes no tienen ningún mecanismo legal -según como está actualmente configurado el proceso- para asegurar que las AC de los Estados firmantes del Convenio Internacional negocien de buena fe y realicen todos los esfuerzos para llegar a un acuerdo y encuentren, en términos jurídicos, una solución al problema planteado. No tienen un mecanismo -en la mayoría de los Tratados- que impida que el procedimiento se extienda *sine die*, contradiciéndose los principios básicos de un debido proceso legal. Incluso, piénsese que, luego de años de espera para el contribuyente afectado por una causa de doble imposición, las AC de ambos Estados llegan a la conclusión de que no pueden solucionar la cuestión y no pueden, en efecto, llegar a un acuerdo amistoso. En dicho caso, si el

---

<sup>29</sup> PALAO TABOADA, C.: "El procedimiento amistoso en los convenios para evitar la doble imposición", *Hacienda Pública Española*, nº 16, 1972, p. 310.

contribuyente opta por iniciar la vía amistosa, no instando la vía administrativa interna, atento a que es una opción que se le presenta, quedaría totalmente desprotegido en sus derechos constitucionales y convencionales. Toda persona tiene derecho a una resolución fundada, a un proceso justo, sustanciado dentro de un tiempo oportuno y razonable, como garantías mínimas derivadas del Estado Convencional de Derecho.

Las estadísticas recientemente publicadas por la OCDE demuestran que el empleo del mecanismo amistoso se ha incrementado en los últimos años<sup>30</sup>. En el año 1984 -en del informe sobre procedimientos amistosos de la OCDE- se infiere que el procedimiento es - para esa época- un mecanismo aceptable para evitar la doble imposición internacional<sup>31</sup>.

Incluso la doctrina autoral<sup>32</sup> y los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE y de la ONU indican que, de modo incuestionable, el procedimiento previsto en el artículo 25

---

<sup>30</sup> Dentro del marco de los trabajos de la OCDE para transparentar al procedimiento amistoso, dicho organismo ha puesto a disposición pública las estadísticas anuales sobre los números de casos del MAP de todos los países miembros y de las economías emergentes asociadas a dicha organización. La necesidad de publicitar las estadísticas sobre el resultado del MAP fueron propuestos por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE dentro de los informes del año 2004 sobre la mejora de la resolución de las controversias fiscales transfronterizas “Mejorar el Proceso de Resolución de Disputas de los Impuestos Internacionales” (2004) y el Mejoramiento de Resolución de Controversias en los Convenios de Doble Imposición (2007). Las estadísticas que se encuentran disponibles corresponden al periodo anterior al año 2006, las cuales no se presentan completas. Y de los años 2006 a 2013 completas. Los cuadros estadísticos están formulados por los siguiente típicos: a. Inventario inicial de casos MAP; b. números de casos MAP iniciados durante el periodo; c. número de casos MAP terminados durante el periodo; d. inventario final de casos MAP el último día del periodo; e. promedio de tiempo para la conclusión de los casos, cerrados o retirados durante el periodo del informe. Al año 2014 suman 1910 casos de MAP iniciados en el mundo entero dentro de los países miembros de la OCDE. Llama la atención el caso de la Argentina, que sólo ha tenido tres casos denunciado, en los años 2008 y 2009. Con posterioridad la Argentina no ha dado más información a la OCDE. Véase en línea (20/09/2015): <http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2013.htm>.

<sup>31</sup> OCDE – Comité de Asuntos Fiscales, “Informe sobre procedimiento amistoso”, París, 1984, párrafos 106 – 108 y 116.

<sup>32</sup> PALAO TABOADA, C.: “El procedimiento amistoso en los convenios para evitar la doble imposición”, *Hacienda Pública Española*, nº 16, 1972, p. 327;; AVERY JONES, J.F. y OTROS: “The legal nature of the mutual agreement under the OECD Model Convention”, (I), *British Tax Review*, 1979, p. 337; GEST, G., TIXIER, G. y KEROGUES, J.: *Droit Fiscal International*, 2ª edición, Librairies Techniques, Paris, 1979, p.190; BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: “Los convenios para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales”, en: VVAA: *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 70; KOCH, K.: “Informe general”. *Congreso de la International Fiscal Association de 1981*, p. 138; HINNEKENS, L.: “The Tax Arbitration Convention. Its significance for the EC Based Enterprise, the EC itself and for Belgian and International Tax Law”, *EC Tax Review*, nº 2, 1992, p. 79; RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J.: “Comentarios al nuevo Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición internacional (1992)”, *Actualidad Tributaria*, tomo 1994-2, p.D-1423; SKAAR, A.A.: “The legal nature of mutual agreement under tax treatie”, *Tax Notes International*, vol. 5, nº 26, 1992, p. 1447; FARRÉ

del Convenio de Modelo de la OCDE ha cumplido a la fecha un relevante papel como método de solución de controversias derivadas de los convenios de doble imposición. Pero, su puesta en práctica, en muchos casos y por las manifestaciones vertidas anteriormente, ha expuesto muchas inconsistencias, insuficiencias, carencias y privaciones de derechos para el afectado.

Entendemos que por el sólo hecho de no dejar participar al contribuyente en el procedimiento y tenerlo únicamente como colaborador, ajeno a la relación tributaria procedimental, desde un plano *servil* y de *súbito*, se altera uno de sus principales derechos: el de defensa y el principio de tutela, consagrado por los Tratados y Pactos internacionales de Derecho Humanos, los cuales no pueden desconocerse y postergarse en la materia tributaria. Menos aún, si desde el derecho interno tiene participación el contribuyente en el procedimiento. Vulnera el principio de *progresividad* de Derechos y Garantías, desde una mirada estrictamente procesal<sup>33</sup>, consagrado por las Convenciones y Pactos Internacionales

---

ESPAÑOL, J.M.: *La doble imposición. Modelo OCDE 1992*, Ed. Einia, Barcelona, 1994, p. 292; BAKER, PH.: *Double Taxations Conventions and International Law*, 2ª edición, Sweet & Maxwell, London, 1994, p. 428; RUNGE, B.R.: "The German view of the prevention and settlement of international disputes on tax law", *Intertax*, vol. 25, nº 1, 1997, p. 4; CASERO BARRÓN, R.: "La interpretación en Derecho español de los tratados internacionales para evitar la doble imposición. El papel del Consejo de Estado. Propuesta revitalizante o regeneracionista", (I), *Carta Tributaria*, nº288, 1998, p. 2; AZZI, J.: "Tackling tax treaty tensions: time to think about an International Tax Court", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 52, nº 8-9, 1998, p. 346; RIBES RIBES, A.: "Compulsory arbitration as a last resort in resolving tax treaty interpretation problems", *European Taxation*, vol. 42, nº 9, 2002, pp. 400 y 401; "La resolución de los conflictos hermenéuticos en los convenios para evitar la doble imposición internacional", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 235, 2002, pp. 33-36; *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, EDESA, Colección Biblioteca de los Tributos nº 5, Madrid, 2003, pp. 403-406, "Técnicas Arbitrales en los Convenios de Doble Imposición: el borrador de la International Fiscal Association de 27 de septiembre de 2002", *Crónica Tributaria*, Num. 109/2003, p. 137.

<sup>33</sup> La Comisión Interamericana de Derechos Humanos de la OEA, dentro del Informe anual de 1993 (Capítulo V), punto II, indica que el principio de que los derechos económicos, sociales y culturales deben alcanzarse progresivamente no significa que los gobiernos no tengan la obligación inmediata de empeñarse por lograr la realización plena de tales derechos. Además, el desarrollo progresivo de los derechos no se limita a los económicos, sociales y culturales. El principio de la progresividad es inherente a todos los instrumentos de derechos humanos a medida que se elaboran y amplían. Sirvan de ejemplo la evolución y expansión de los instrumentos interamericanos de derechos humanos. Los principios formulados en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre fueron elaborados y ampliados en la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Análogamente, el Protocolo de San Salvador es una extensión de las normas y principios establecidos en los dos textos anteriores y en la Carta. De manera que de ello se desprende que la obligación de los Estados miembros de observar y defender los derechos humanos de los individuos dentro de sus jurisdicciones, como lo establecen la Declaración Americana y la Convención Americana, los obliga, independientemente del nivel de desarrollo económico, a garantizar un umbral mínimo de esos derechos.



de Derechos Humanos<sup>34</sup>. Además, se consideró que el principio de progresividad es aquél “*que determina que los Derechos Humanos, tanto en su reconocimiento como en su efectividad y protección, deben avanzar en un sentido creciente hacia su plena realización*”<sup>35</sup>.

Ello no es extraño para la doctrina, menos aún la española, donde se ha dicho que es deseable que en cualquier negociación internacional sobre comercio, los aspectos de Derechos Humanos deban ser minuciosamente observados y que las distintas decisiones a adoptar deban ser confrontadas desde esta perspectiva<sup>36</sup>. Dichas reflexiones, pensamos, son aplicables de manera directa al tema que hoy tratamos.

La doctrina infiere que el procedimiento puede y debe ser perfeccionado y reformulado<sup>37</sup>. Si bien es verdad que hasta el momento lo positivo del mismo está en el hecho de haber dado innumerables soluciones a los Estados y contribuyentes, hay que señalar que su principal problema, o punto débil, o la piedra angular de sus deficiencias o talón de Aquiles, fundado en un marco teórico del Derecho Internacional Público derivado de un Estado de Derecho Legal y no Convencional, es que el contribuyente u obligado tributario es excluido como parte interesada dentro del procedimiento amistoso en la totalidad. Incluso en el procedimiento para resolver casos específicos del CDI, donde es el principal perjudicado, afectado y damnificado, y también en su Derecho de Propiedad,

---

<sup>34</sup> El referido principio de “progresividad” o “no regresividad” ha sido consagrado en el artículo 26 de la Convención Americana de los Derechos Humanos, vinculada a los Derechos Económicos Sociales y Culturales y se proyecta a los Derechos Civiles y Políticos que incluyen a las garantías procesales en el marco del principio de interdependencia e indivisibilidad de los Derechos Humanos.

<sup>35</sup> WLASIC, J. C.: Manual Crítico de Derechos Humanos, 2ªed., La Ley, Bs. As., 2011, pp. 52 y 53; HITTERS, J. C. y O. L. FAPPIANO: Derecho Internacional de los Derechos Humanos, 2ª ed., Ediar, Bs. As., 2007, Tomo I, volumen 1º, pp. 73 y ss.; resulta innegable el rasgo de “progresividad” que distingue al derecho internacional de los derechos humanos en la construcción de sus postulados, impregnando incluso sus criterios hermenéuticos, todo ello justificó que se haya señalado que “la protección internacional de los derechos humanos ha sido el resultado de una dura lucha entre los poseedores de la soberanía del estado, por un lado y, por el otro, los que pretenden ampliar las prerrogativas del hombre, otorgándole la posibilidad cada vez más amplia de llevar peticiones ante órganos internacionales cuando los domésticos no satisfacen las expectativas (ver T. II 253).

<sup>36</sup> EMBID IRUJO, A.: en su “Introducción”, AA.VV.: Comercio Internacional y Derechos Humanos, Director Antonio Embid Irujo, Thomson – Aranzadi, Navarra, 2007, p. 9.

<sup>37</sup> SERRANO ANTÓN F.: (2010, p. 33).

desde un aspecto material y formal, como lo demuestra el hecho de que sólo los Estados son partes en el procedimiento.

Dicho esto, no nos debería sorprender que sean los Estados, a través de sus Autoridades Competentes, quienes decidan sobre la iniciación, el desarrollo y la terminación del procedimiento amistoso, sin que el contribuyente participe dentro de cada una de dichas instancias, hasta en el procedimiento que se discute sobre cómo evitar la doble imposición en de un caso concreto, de acuerdo con el marco teórico referenciado del Estado de Derecho Legal. Así también, dentro de la influencia de la nueva matriz jurídica, inferimos que, sin dudas, el contribuyente debería ser parte interesada del procedimiento. Y el sistema pergeñado lo excluye, so pretexto de un procedimiento entre naciones soberanas. Resta mucho por hacer desde el punto de vista del contribuyente y el procedimiento amistoso.

Desde la posición del contribuyente en el procedimiento amistoso, en la estructura del proceso y de la efectividad del mismo, la doctrina internacional<sup>38</sup>, desde hace ya un tiempo y de manera prácticamente unánime, reclama los avances, indicándose las siguientes dificultades:

- a. El contribuyente no es parte del procedimiento.
- b. No existe entre los Estados la obligación de llegar a solucionar el problema de doble imposición presentado por el contribuyente. No existe una obligación, salvo un sólo caso, de alcanzar una solución en la controversia fiscal internacional producida.
- c. Al procedimiento se lo aborda desde la técnica de negociación internacional, única obligación que tienen las Autoridades Competentes: la de negociar un acuerdo. Lo que se traduce en una de sus principales críticas y en una absoluta inseguridad jurídica de los contribuyentes, ante la ausencia de toda garantía de alcanzar una solución del caso presentado.
- d. No queda garantizada la eliminación de la doble imposición internacional ni la discriminación al contribuyente no residente o extranjero.

---

<sup>38</sup> RIBES RIBES, A.: "New Spanish Draft Regulation on the Mutual Agreement Procedures Concerning Direct Taxation", *Intertax*, Kluwer Law International, Volume 36, Issue 4, 2008, p. 172; "Técnicas Arbitrales en los Convenios de Doble Imposición: El Borrador de la *International Fiscal Association* de 27 de Septiembre de 2002", *Crónica Tributaria*, Num. 109, 2003, p. 137 y 138.

e. La lentitud y excesiva duración del procedimiento, a los que se suma la inexistencia de reglas procesales claras y uniformes en la mayoría de los Estados, en especial en Latinoamérica, lo que o en realidad es, sin duda alguna, su consecuencia.

f. Existen determinados límites en algunas legislaciones internas a la hora de interponer el procedimiento y cuando el acuerdo pretende ser ejecutado. No hay mecanismos para la ejecución del acuerdo alcanzado.

g. No existen reglas uniformes sobre la publicación de los acuerdos amistosos, ni sobre los criterios administrativos de las Autoridades Competentes. Tampoco acerca de las reglas de procedimiento utilizadas cuando no existe un reglamento que las establezca, entre otras cuestiones, que en puridad conspiran en contra de la efectividad del mismo.

h. El procedimiento ha estado siempre caracterizado por la falta de información sobre su funcionamiento y la ausencia de reglas procedimentales, el desinterés por parte de los Estados, y el desconocimiento por parte de los contribuyentes y asesores fiscales.

Somos conscientes de que estamos dentro de un proceso de reflexión, reformulación y cambios sobre el procedimiento amistoso. La OCDE, durante los últimos 10 años, se ha ocupado de transparentar, regular, identificar la problemática y proponer avances significativos sobre el procedimiento<sup>39</sup>. Falta aún la admisión de los mismos por parte de cada Estado. Recordemos que todo lo relacionado con la limitación de la soberanía tributaria es un tema muy delicado para los mismos, incluso muchas veces con límites de índole administrativa y constitucional, que desde ya se infiere no pueden generalizarse, y responden exclusivamente a una determinada cultura jurídica constitucional.

Así también la temática ha adquirido un nuevo impulso derivado del Plan de Acción BEPS que están desarrollando el G20 y la OCDE de manera conjunta, en la lucha contra la

---

<sup>39</sup> OECD – TPA: “Improving the Process for Resolving International Tax Disputes”, Version released for public comment on 27 July 2004, OECD, París, 2004, en línea (21.09.2015): <http://www.oecd.org/ctp/treaties/33629447.pdf>; OECD – TPA: “Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes (Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007), February 2007, OECD, París, 2007, en línea (21.09.15): <http://www.oecd.org/ctp/dispute/38055311.pdf>; OECD – TPA: “Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)”, February 2007 Version, OECD, París, 2007; en línea (visitado 21.09.2015): <http://www.oecd.org/ctp/dispute/36249394.pdf>; OECD - Forum on Tax Administration: “Multilateral Strategic Plan on Mutual Agreement Procedures: a vision for continuous improvement”, OECD, París, 2014, en línea (visitado 21.09.15): <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/map-strategic-plan.pdf>.

evasión fiscal internacional, las planificaciones fiscales agresivas, la doble no imposición, el traslado de beneficios tributarios a paraísos fiscales o países de baja o nula tributación, y la manipulación de precios de transferencia<sup>40</sup>. Dentro del Plan de Acción se da particular importancia al procedimiento amistoso y se considera un avance la utilización de otros procedimientos complementarios o alternativos, como lo son la mediación, la facilitación, la conciliación, las consultas y el arbitraje, como complemento del procedimiento o incluso como una alternativa al mismo<sup>41</sup>.

Son muy importantes, como punto de partida de la investigación y el estado de la ciencia a la fecha, los avances manifestados, que no están aún traduciéndose en resultados palpables, atento a lo dificultoso que representa la incorporación de los mismos en de los países del mundo entero. En ese marco se está proponiendo, en lo atinente al procedimiento amistoso y otros procedimientos complementarios, para acelerar el proceso de implementación e influencia dentro de los Estados, un Tratado Multilateral<sup>42</sup> en el que esté incluido el mismo, entre otras cuestiones relevantes del Plan de Acción.

Existe, además, un claro conflicto político en todo lo señalado, que encuadra el contexto de la investigación<sup>43</sup>, representado en un extremo por los intereses recaudatorios, y en el otro, por el principio de juridicidad de las relaciones tributarias y las garantías del contribuyente.

---

<sup>40</sup> OCDE: “Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, BEPS por sus siglas en idioma inglés, 2014, Capítulo 2do; OECD, “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”, OECD, Paris, 2013. OECD: “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, OECD, Paris, 2013. En octubre de 2013 la Organización de Naciones Unidas a través de su Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Asuntos Fiscales constituyó un Subcomité sobre BEPS para países en desarrollo. Véase la iniciativa de ONU sobre BEPS y, en particular, el siguiente cuestionario: [http://www.un.org/esa/ffd/tax/Beps/BEPS\\_QuestionnaireSp.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/Beps/BEPS_QuestionnaireSp.pdf).

<sup>41</sup> OCDE, “Public Discussion Draf – BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms more Effective”, 18 December 2014 – 16 January 2015, en línea (vicitado 21.09.15): <http://www.oecd.org/ctp/dispute/discussion-draft-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>; OCDE, “Comments Received on Public Discussion Draf – BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms”, 19 January 2015, en línea (21.09.15): <http://www.oecd.org/ctp/dispute/public-comments-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>.

<sup>42</sup> ZÜGER, M.: “Mutual Agreement and Arbitration Procedure in a Multilateral Tax Treaty”, en: *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, Linde Verlag Wien and Kluwer Law International Ltd., London, 1997, pp. 155 y ss; MALHERBE, J.: “The Issues of Dispute Resolution and Introduction of a Multilateral Treaty”, *Intertax*, Vol. 43, 2015, Issue I, pp. 91 y ss.

<sup>43</sup> LANG, M.: “prólogo”, SERRANO ANTÓN, F.: (2010, , pp. 17 y 18)

Por un lado la soberanía fiscal de los Estados, por el otro lado los derechos y garantías de los contribuyentes, circunscripto todo dentro de un mundo global o globalizado, con la acción de organizaciones internacionales que defienden los intereses de los Estados y de organizaciones que defienden los intereses del contribuyente. En dicho contexto, los procedimientos de resolución de conflictos fiscales internacionales nacerán de un acuerdo político entre los grandes intereses globales. Sin duda implicará renuncias de cada parte del acuerdo: por ejemplo, habrá una mayor libertad para que los Estados adquieran información tributaria, investiguen y desbaraten planificaciones fiscales agresivas, incluso pretendan involucrar como agresiva a todas las planificaciones fiscales, con mayores controles sobre las transacciones internacionales, intensificación de las fiscalizaciones de precios de transferencia, entre muchos otros. Y por el otro lado, el reforzamiento del procedimiento amistoso y la admisión de otros procedimientos complementarios y alternativos.

El nivel de conflictos indicado, en el marco de la finalidad atribuida a la Fiscalidad Internacional por medio de los CDIs, es descripto por R. Valdés Costa. Intenta evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión y el fraude fiscal internacional (fines fiscales), fomentar el desarrollo Económico y la integración económica (fines económicos), y con la finalidad política de proteger los derechos de los contribuyentes, mediante normas de aplicación directa y obligatoria para los países signatarios, incluso mediante pronunciamientos jurisdiccionales ejecutables. Es la solución mencionada en el Pacto de San José y de la Convención Europea de Derechos Humanos, y las de Tratados y Convenios que aceptan el sometimiento de los conflictos entre Estados y particulares a la decisión de tribunales de arbitraje<sup>44</sup>. Es importante tener a la vista dichos fines o intereses a la hora del estudio de la institución como parte del contexto de la misma. Todo ello quedó reflejado en la audiencia pública de la OCDE sobre la creación del procedimiento de resolución de disputas más eficaces: por un lado los Estados escudados en la soberanía tributaria, y por el otro los representantes de los contribuyentes, como lo pueden ser la

---

<sup>44</sup> VALDÉS CÓSTA, R.: *Instituciones de Derecho Tributario*, Lexis Nexis - Depalma, Segunda Edición, Buenos Aires, 2004, p. 34.

Cámara de Comercio Internacional, sosteniendo al arbitraje internacional como mecanismo alternativo<sup>45</sup>.

A estas alturas, podemos afirmar con F. Serrano Antón<sup>46</sup> que no creemos que el procedimiento amistoso esté *superado*, ni en *decadencia*; se trata de un procedimiento que muchas veces ha dado resultados, en algunos Estados más que en otros. Pero, sin duda alguna, para lograr mayores grados de eficiencia y efectividad, debe ser reformulado y reforzado, para cumplir con su principal objetivo: evitar la doble imposición internacional y la discriminación fiscal internacional. Desde nuestras latitudes debemos regularlo como un mecanismo que garantice un debido proceso objetivo, limitando al máximo la discrecionalidad de la administración en éste punto. Justamente, dentro del contexto señalado, la Acción 14 del Plan de Acción BEPS busca mejorar la eficacia del procedimiento de acuerdo mutuo en la resolución de controversias relacionadas con los CDI<sup>47</sup>.

Los objetivos que nos hemos fijado desarrollar en las páginas que siguen son de índole internacional, exclusivamente. Pensamos que el procedimiento amistoso, aunque tenga una fase nacional, doméstica o interna, es un procedimiento internacional por el objeto de la discusión<sup>48</sup>. Con esto excluimos del objeto de análisis lo referente a los procesos o procedimientos alternativos de resolución en materia tributaria interna<sup>49</sup>, salvo la propuesta que realizaremos sobre la mejora de la fase nacional a través de los mecanismos de facilitación y mediación de expertos en tributación internacional. Por ello sólo nos referiremos en el presente al estudio de los procedimientos amistosos en los Convenios para

---

<sup>45</sup> ICC, "Comments to the OECD Discussion Draft on BEPS Action 14: "Make dispute resolution mechanisms more effective", en: "Comments Received on Public Discussion Draft", BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective, 19 January 2015, p. 187 y ss.

<sup>46</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 30)

<sup>47</sup> OCDE, "*Public Discussion Draft*", BEPS Action Plan 14, disponible línea (visitado 23.09.15) <http://www.oecd.org/ctp/dispute/discussion-draft-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>

<sup>48</sup> Ello no quita que se le apliquen las garantías mínimas de todo procedimiento, incluso del Derecho procesal.

<sup>49</sup> Pensamos que puede resultar interesante instrumentar dentro de la fase nacional del procedimiento amistoso procedimientos complementarios a los fines de ayudar a la AC que de manera unilateral resuelva el conflicto de doble imposición o discriminación fiscal.

evitar la doble imposición internacional, la protección que otorgan a los contribuyentes, la reglamentación del mismo por parte de los Estados -tomándose de modelo el caso español- y la efectividad de los procedimientos, advirtiéndose las perspectivas futuras del mismo y las propuestas realizadas por la doctrina internacional, dentro de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS de la OCDE y el G20.

Para poder cumplir con los objetivos mencionados, el presente trabajo tendrá varias partes claramente definidas, divididas en cuatro capítulos, sumando una introducción como capítulo general, y las conclusiones como capítulo final, donde se contemplarán las propuestas desarrolladas.

En el capítulo primero se analizará esencialmente el concepto de la institución que se pretende estudiar. Partiéndose de una posición metodológica ya asumida y parafraseando para ello a F. Sáinz de Bujanda <sup>50</sup>, se puede sostener que *“...la definición entraña el propósito de reducir a una síntesis suprema la problemática de una disciplina, lo que aconsejaría, a falta de otras consideraciones, que el intento definidor quedará situado al término del estudio y no, como es costumbre, en su fase inicial...”*. El autor parte de la idea central de que toda investigación es trasladable a la investigación jurídica, inclusive al trabajo que hoy se presenta: *“...no es posible formular el concepto de una ciencia sin conocer previamente el conjunto de cuestiones que la misma comprende”*. Cuestiones que hemos adelantado en la introducción general al estudio de los procedimientos amistosos. Éste resulta ser el desafío para el primer capítulo del trabajo. Llegar, a partir de una idea del procedimiento amistoso, a conceptualizarlo, definirlo y caracterizarlo. Si bien resulta acertada la posición esgrimida anteriormente, no es menos cierto que, según el autor, existen razones sólidas en las cuales apoyarse a los fines de introducirse en el estudio de cualquier instituto jurídico por medio de una primera aproximación conceptual del mismo<sup>51</sup>. En este contexto, hay que buscar un orden superador a la idea previamente descrita -no es posible formular el concepto de una ciencia sin conocer previamente el conjunto de cuestiones que la misma comprende-, que entendemos integra de manera

---

<sup>50</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero*, “I Introducción”, Volumen Primero, Ed. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, p. 19 y ss.

<sup>51</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: (1977, pp. 19 y ss.).

estructural el concepto buscado. Por ello el autor nos recuerda que “... *No puede, en efecto, desconocerse que la definición, colocada en el pórtico de una disciplina, tiene la virtud de guiar los pasos de quien se propone estudiarla, de marcar los límites de su recorrido y de aclarar, en suma, la índole peculiar de los temas sobre los que ha de recaer su atención*”<sup>52</sup>.

Existe la necesidad de extremar la claridad conceptual para individualizar el objeto de estudio en una rama del derecho que, como se sabe, no es pacífica<sup>53</sup>, y según los intereses creados, es resistida por los Estados en cuanto limita la denominada soberanía tributaria, las Organizaciones Internacionales, las Organizaciones Empresariales y las empresas con actividad interjurisdiccional o plurilocalizada, entre otras. Lo que nos obliga a descubrir, como punto de partida, el concepto del procedimiento amistoso que se propone estudiar en la Fiscalidad Internacional, y a indicar en qué contexto se lo concibe, dentro del cual surge dicho procedimiento amistoso como un mecanismo o un instrumento para resolver la totalidad de los conflictos en el Derecho tributario internacional. Todo esto movilizado por el principio de cooperación internacional entre Estados, la autolimitación de la soberanía tributaria que representa y la tutela del contribuyente, sea una empresa, un grupo empresario o una persona física, que actúan en más de una jurisdicción fiscal. Por supuesto, conlleva el riesgo de que, frente a los nuevos estándares internacionales pretendidos y la

---

<sup>52</sup> El concepto cumple una doble función. De un lado, condensa los conocimientos que ya se posean sobre el objeto que se examina; de otro, es brújula que marca el rumbo del estudio. Por ello lo trascendente del mismo. Este segundo aspecto, importante siempre, lo es mucho más en el caso de disciplinas jóvenes o en formación, como lo es la Fiscalidad Internacional. Puede verse esta posición asumida por el autor, a quien seguimos en los dos primeros capítulos desde el punto de vista metodológico, en: SAINZ DE BUJANDA, F.: (1977, pp. 19 y ss.)

<sup>53</sup> Decimos que es una rama poco pacífica, atento a que la doctrina no se ha puesto de acuerdo sobre sus alcances, modalidades y límites de las relaciones jurídicas que están en juego. Es decir, si comprende solamente al Derecho interno o nacional del Estado denominado como Derecho tributario internacional o si nos referimos a los aspectos internacionales del derecho tributario, conceptualizado como Derecho Internacional Tributario. Si las relaciones posibles sólo se dan a nivel de los Estados Nacionales o si están y de qué forma, involucrados los contribuyentes dentro del conjunto de relaciones jurídicas nacionales e internacionales que surgen, así como sobre la participación de los ciudadanos contribuyentes dentro del procedimiento acerca de si se aplica una teoría monista o dualista. Y si puede tener aplicación normas de conflicto derivadas del Derecho Internacional Privado o si componen un sistema dentro del Derecho Internacional Público, con extensión por la costumbre como fuente del Derecho Internacional. Por último, si es verdaderamente una rama del Derecho que pueda ser considerada de manera unitaria o autónoma. De todo ello haremos referencia cuando analicemos el tema del Procedimiento Amistoso dentro del Derecho Fiscal Internacional o Fiscalidad Internacional, tomándose posición al respecto. Pensamos que esta discusión inicial forma parte del marco teórico del presente trabajo, el que además está interrelacionado entre fines fiscales, económicos, y políticos como bien lo deja en claro VALDÉS COSTA R.: (2004, p. 34).



mayor presión fiscal internacional derivada del mismo, se transforme en un conflicto de doble imposición que no pueda ser resuelto desde una perspectiva unilateral. Es decir, con la intervención de la autoridad competente del Estado donde el conflicto surge, o en el Estado de la residencia o nacionalidad, dependiendo de la naturaleza del conflicto involucrado, buscando una común interpretación y aplicación de los Tratados para poder cumplir con sus fines.

Es, pues, por ello, que tenemos como idea, al abordar cualquier estudio, y en especial éste, el partir de un concepto claro de la institución que se pretende investigar. La capacidad delimitadora de una teoría jurídica depende del rigor con que en ella se utilicen los conceptos y los términos técnicos elaborados<sup>54</sup>. No es conducente, por ejemplo, adentrarse a estudiar la teoría y el régimen jurídico de un instituto del Derecho, sin antes tener una idea general de la rama que la contenga y que se pretende indagar, previa explicación de los elementos fundamentales de la institución jurídica elegida, sus elementos constitutivos, sus antecedentes, sus fuentes, sus fundamentos y sus posibles causas. Y así luego pasar a resolver los problemas que constituyen la tesis de estudio<sup>55</sup> y una propuesta de regulación del procedimiento para la República Argentina. La omisión de explicar tales principios elementales puede llevar a discusiones estériles e inútiles. Se debe evitar el mal uso de los conceptos: un discurso emotivo, político o axiológico, aún de buena fe, podrá llevar a un fracaso de la tesis que se podría sostener. Respecto al lenguaje técnico, nos parece remarcar la necesidad de utilizar en la argumentación jurídica<sup>56</sup> un lenguaje claro,

---

<sup>54</sup> Cuando se supera el orden lógico general de nuestros actos intelectuales, cuando la razón humana dedica sus esfuerzos para conocer con más orden y precisión un determinado sector de la realidad, nos adentramos en el conocimiento científico. La ciencia va de lo múltiple a lo uno, pero empezando por alguna unidad conocida confusamente, aunque con certeza. Además, nos dice, que la Ciencia suele definirse como el conocimiento ordenado y mediato de la realidad por medio de sus causas. (SANGUINETTI J.J.: *Lógica*, 4ta parte, "El Conocimiento Científico", Ed. EUNSA, Pamplona, 1982, pp. 145 y ss.). HERRERA MOLINA afirma que este tipo de saber (refiriéndose al científico) no supone una exploración indeterminada del mundo, sino se propone un "objeto" preciso. En nuestro caso, nos dice, esa parcela de la realidad viene constituida por la actividad financiera. HERRERA MOLINA, P. M.: "Metodología del Derecho Financiero y Tributario", Documentos, IEF, Doc. N° 26/2003, pp. 12 y ss.; GRAU RUIZ, M. A.: "Ideas para un Proyecto de Investigación en Derecho Financiero y Tributario", *EPrints Complutense*, Madrid, 2006, pp. 5 y ss.; Puede verse en línea (20.06.15): [http://eprints.ucm.es/6094/1/Proyecto\\_Investigador\\_Amparo.pdf](http://eprints.ucm.es/6094/1/Proyecto_Investigador_Amparo.pdf).

<sup>55</sup> GORDILLO A.: *Tratado de Derecho Administrativo*, 8va. Edición, Ed. Fundación de Derecho Administrativo (FDA), Buenos Aires, 2009, T I, "Parte General", pp. I.1 y ss.

sencillo, coherente y preciso<sup>57</sup>. Además, se pretende desideologizar un instituto del Derecho tributario formal que nace con la finalidad de evitar las dobles imposiciones internacionales, garantizando el derecho a realizar un reclamo por parte del contribuyente o del Estado.

Estas recomendaciones previas deben considerarse para evitar una reducción indebida y manipulada del horizonte intelectual<sup>58</sup>. Los elementos políticos y axiológicos deben ser sólo tenidos en cuenta para entender al instituto y a su variación en el tiempo, pero no como parte de su justificación jurídica argumental. Lo que en realidad marca su argumento es la matriz jurídica que se utilice para su justificación legal. En la matriz elegida encontramos al Estado de Derecho Constitucional o Convencional, y estará indicada en forma resumida cuando nos encarguemos de los fundamentos del instituto dentro del primer capítulo. En dicho capítulo abordaremos, a partir de la idea del Procedimiento Amistoso, su concepto y la posición asumida por la doctrina en cuanto a su definición, su definición legal y su crítica, sin descuidar todo su entorno, a los fines de su comprensión plena del instituto y sus características fundamentales, para poder diferenciarlo de otros institutos similares, incluso atendiendo a los antecedentes configurativos desde un estudio histórico del mismo.

---

<sup>56</sup> La argumentación jurídica parte de un problema concreto y el jurista lo identificará dentro del Derecho vigente y su trabajo consiste en escoger una respuesta jurídica para luego argumentar o dar razones de ello, basándose en las nuevas fuentes del Derecho, como lo son la jurisprudencia constitucional y convencional. Una de las señales definitivas del Estado de Derecho Constitucional y Convencional es haber reconocido que la Constitución y las Convenciones y Pactos sobre los Derechos Humanos han dejado de ser un programa político dirigido exclusivamente al legislador y ha pasado a ser no sólo una plena fuente del derecho para todo los juristas, sino la más importante de ellas, denominada como fuentes de fuentes, al punto de que desde ellos se controlan todas las demás fuentes jurídicas (VIGO L. R.: "De la interpretación de la ley a la argumentación desde la constitución", en AA.VV.: *Tratado de Derecho Judicial*, Abeledo Perrot, Bs. As., 2013, Tomo I, p. 37).

<sup>57</sup> Hay que partir del uso lingüístico como presunción "iuris tantum" de un orden de ideas (GOLDSCHMIDT, W.: *Sistema y Filosofía del Derecho Internacional Privado* Sistema y Filosofía del Derecho Internacional Privado, Ediciones Jurídicas Europea – Americana - EJE, Primera Edición, Buenos Aires, 1952, Tomo I, pp. 1 y ss.) Con referencia a la claridad de los conceptos de la ciencia, K. POPPER enseña que "en la ciencia, cuidamos de que las aseveraciones que hagamos nunca dependan del significado de nuestros términos ... Es por ello que nuestros términos nos dan tan sólo problemas. No los recargamos. Tratamos de asignarles tan poco peso como sea posible. No tomamos su "significado" demasiado seriamente. Estamos siempre conscientes de que nuestros términos son un poco imprecisos (dado que hemos aprendido a usarlos solamente en aplicaciones prácticas) y llegamos a la precisión no reduciendo su penumbra de vaguedad, sino más bien manteniéndonos bien dentro de ésta", POPPER K.: *Popper Selections*, Princenton University Press, Nueva Jersey, 1985, pp. 97 y ss.; POPPER K.: *La Lógica de la investigación científica*, Tecnos, Madrid, 1973, pp. 260 y ss.

<sup>58</sup> GOLDSCHMIDT W.: (1952, p. 2).

En el capítulo segundo, para completar el estudio institucional propuesto, analizaremos los fundamentos, los principios que lo inspiran, desde el estudio del Derecho Internacional Público y los diversos tipos de procedimientos que componen el conjunto del procedimiento amistoso.

En la segunda parte del trabajo, se estudiará, desde un aspecto estrictamente procesal, la institución. El capítulo tercero y cuarto indagará sobre la regulación del procedimiento, desde el punto de vista de los CDI, con el estudio particularizado de las reglamentaciones del procedimiento amistoso realizado por el Derecho Nacional, en especial el de España, por ser uno de los más completos. Esta parte del trabajo estará dividida en dos capítulos. En el capítulo tercero se desarrollará el estudio de la fase nacional del procedimiento amistoso con las diferentes propuestas que se han propuesto para mejorarla, que partirá de lo que se entiende por el conflicto fiscal internacional para llevar a cabo el procedimiento resolutivo. En el capítulo cuarto se estudiará la fase internacional desde una perspectiva trialista: a) el inicio, b) el desarrollo, c) la terminación del procedimiento. A dicho capítulo se le agregarán otros mecanismos complementarios y alternativos al MAP desarrollados dentro del Plan de Acción BEPS, y que en la actualidad es materia de plena discusión dentro del señalado Foro.

En la Argentina poco se ha debatido sobre la necesidad de reglamentar el procedimiento al que debe recurrirse eventualmente cuando existe un conflicto derivado de la aplicación e interpretación de normas locales y de normas incluidas en los Tratados. Esto es, para evitar la doble imposición, que colisionen entre sí, respecto de un determinado contribuyente. Y en el caso de existir reglas superiores derivadas de un convenio bilateral, también para evitar la doble imposición internacional en materia de impuestos a las ganancias, o sobre las rentas, o sobre capitales, por posibles conflictos con la legislación interna de ambos países. Se refieren a ello Yemma y Diskenstein<sup>59</sup>, quienes nos dicen que parece oportuno que la República Argentina pudiera tener un reglamento o legislación accesorio para la aplicación del MAP al estilo del desarrollado en España<sup>60</sup>. Dicha argumentación es

---

<sup>59</sup> YEMMA J. C. y M. G. DISKENSTEIN, "Procedimiento Amistoso según el art. 25 del Convenio Modelo OCDE", Revista de Derecho Fiscal (RDF), Abeledo Perrot, Bs.As., Mayo – Junio 2008, Nro. 3, pp. 183.

<sup>60</sup> PALAO TABOADA, C.: "New Income Tax and Anti-Fraud Legislation in Spain", Bulletin for International Taxation, IBFD, April 2007, p. 145; el referido autor nos dice que una nueva Disposición Adicional a la Ley del

trasladable a toda Latinoamérica y todos los países que no han regulado el MAP. A la regulación se han sumado muchos países de Europa, como el caso de Italia con la *Circolare* Nro. 21/E de 5 de junio de 2012, denominada “*Composizione delle controversie fiscali internazionali. Le procedure amichevoli*”<sup>61</sup>, es decir, “*la solución de controversias fiscales internacionales – El Procedimiento Amistoso*”.

En su momento, ante la necesidad de regulación en España, tanto F. Serrano Antón, como J. M. Calderón Carrero, se habían manifestado en idéntico sentido, diciéndonos el primero que: “...lamentablemente, España no tiene hasta el momento una regulación concreta sobre procedimiento amistoso...”<sup>62</sup>, indicando que la falta de regulación conspira en contra de la seguridad jurídica y la delimitación de un marco claro en el que fluya el acuerdo entre los dos Estados contratantes de un CDI. Por su parte, Calderón Carrero nos manifestaba que resultaría deseable que en un futuro próximo las autoridades españolas tomaran conciencia de la relevancia que posee la articulación de una regulación específica

---

Impuesto sobre la Renta de no Residentes establece algunas normas relativas al procedimiento de acuerdo mutuo. Dichas normativas entraron en vigencia en enero del año 2007. Destaca el autor que son un tanto genéricas y que deben ser completadas con una reglamentación acorde a la importancia del procedimiento. Podemos ver algunos comentarios de la legislación descrita en, RUBIO CUADRADO, F.: “El procedimiento Amistoso. Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal”, Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales, Colaboración 27/7, Volumen 4/2207, pp. 221 y ss.; El punto 1 de la disposición adicional primera se refiere al procedimiento amistoso. Los conflictos que pudieran surgir con Administraciones de otros Estados en la aplicación de los convenios y tratados internacionales se resolverán de acuerdo con los procedimientos amistosos previstos en los propios convenios o tratados, sin perjuicio del derecho a interponer los recursos o reclamaciones que pudieran resultar procedentes. El punto tercero se refiere a que a estos efectos, reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de estos procedimientos amistosos, así como para la aplicación del acuerdo resultante. Con referencia al nuevo Reglamento de los Procedimientos dictado el 23 de Diciembre de 2008 puede verse: PALAO TABOADA, C.: “New Spanish Regulation on the Mutual Agreement Procedure”, Bulletin for International Taxation IBFD, July 2009, p. 272; RIBES RIBES, A.: “New Spanish Draft Regulation on the Mutual Agreement Procedures Concerning Direct Taxation”, *Intertax*, Kluwer Law International, Volume 36, Issue 4, 2008, p. 172.

<sup>61</sup> CIRCOLARE N. 21/E. Roma, 5 giugno 2012. OGGETTO: Composizione delle controversie fiscali internazionali. Le procedure amichevoli. Disponible en línea, 27.05.15: <http://www.agenziaentrate.gov.it/>; AA.VV., Dirigido por MAYR, S. y B. SANTACROCE: Manuale – La Stabile Organizzazione delle Imprese Industriali e Commerciali, IPSOA – Gruppo Wolters Kluwer, Milano, 2013, PROCIDA M.: “L’Accertamento Nei Confronti delle Stabili Organizzazioni”, 5. “La procedura amichevole di composizione delle controversia fiscali internazionali”, Capitolo VIII, p. 519.

<sup>62</sup> SERRANO ANTÓN, F.: “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”, *Crónica Tributaria*, 2005, núm. 114, p. 147; SERRANO ANTÓN, F.: “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”, IEF, Documentos, Doc. Nro.: 26/2004, p. 10.

del procedimiento amistoso, en vista de la importancia que posee “*reforzar la protección de los derechos de los contribuyentes en el marco de estos convenios internacionales*”<sup>63</sup>. Desde un aspecto estrictamente práctico, a partir del año 2008 se reguló en España el Procedimiento Amistoso, y existen rumores de regulación en la Argentina, con un Plan de Acción BEPS, lo que transforma a la presente investigación en actual, oportuna, y por demás interesante.

De existir una regulación del Procedimiento Amistoso, este mecanismo de resolución de controversias sería usado con más asiduidad y habitualidad por la comunidad de negocios y por los contribuyentes individuales: los agentes económicos podrían mensurar su operatividad y entonces decidir su utilización para resolver los problemas de doble imposición, u otros, que pudieran suceder sin necesidad de recurrir a la sede jurisdiccional interna o de utilizar los recursos disponibles en dicha jurisdicción. Así también la idea es que sea accesible a todo tipo de contribuyentes en resguardo de sus derechos.

Para G. Lindencrona y N. Mattsson existen motivos suficientes para reaccionar en contra de la falta de regulación del instituto mencionado. Así también, sostienen que la mayor utilización de dichos instrumentos, haciéndose alusión inclusive al arbitraje internacional tributario para la solución de las controversias fiscales internacionales, podría derivar en una evolución del instituto, en procedimientos más institucionalizados, como una Corte Fiscal Internacional Tributaria<sup>64</sup>, que ya habían sido propuestos por la doctrina tributaria.

Por lo tanto, en el capítulo cuarto se analizarán las perspectivas de futuro del procedimiento, con las diferentes propuestas de aplicación, complementarias al procedimiento amistoso, o alternativas al mismo, en el marco de la discusión generada por la OCDE y el G20 dentro del Plan de Acción BEPS, sin perder de vista los estudios realizados dentro del marco de la ONU, OCDE, ILDT, durante los últimos diez años.

Con estas perspectivas, son interesantes las opiniones sobre la Resolución de Conflictos en nuestra materia - ya sea la *International Tax Court* o un *Tribunal Fiscal Internacional* -

---

<sup>63</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: “El derecho de los contribuyentes al inicio del procedimiento amistoso previsto en los convenios de doble imposición”, *Carta Tributaria*, 2004, núm. 6.

<sup>64</sup> LINDENCRONA G. y N. MATTSSON: *Arbitration in Taxation*, Ed. Kluwer, Dordrecht, 1981, p. 58 y 85.

vertidas en su momento por L. von de Bar (1895)<sup>65</sup> y A. Garelli (1899)<sup>66</sup>, así como las conocidas manifestaciones sobre su posible instauración en las numerosas resoluciones de los Congresos y Seminarios de la *International Fiscal Association* (IFA)<sup>67</sup>. En estos términos, existe como antecedente relevante del instituto, el V Congreso de la IFA celebrado en Zurich en el año 1951<sup>68</sup>. En estas cuestiones, tanto la “*International Bar Association*” como la “*World Association of Lawyers of World Peace Through Law*”, también han sido proactivas en la búsqueda de la solución de conflictos tributarios internacionales<sup>69</sup>. Las propuestas y posibilidades del arbitraje internacional tributario se sostienen hasta nuestros días<sup>70</sup>.

---

<sup>65</sup> LUDWIG VON BAR, propuso en 1895 que los conflictos derivados de las cuestiones Internacionales Fiscales (Double Taxation Question) sean resueltas por un “Organismo Supranacional” (Supranational Body). Esta propuesta fue recordada en 1951 en el Informe General IFA realizado por Emmen RIEDEL. Véase: IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 18, General Report by RIEDEL E., 1951, nota nº 298, p. 31. Se puede ver también LINDENCRONA G. Y N. MATTSSON: (1981, “Footnotes” 1º p. 89).

<sup>66</sup> Como representante de la doctrina italiana se puede ver en: GARELLI, A., Diritto Internazionale Tributario, Roux Frassati e co, Torino, 1899, p 253 y ss.

<sup>67</sup> La Asociación Fiscal Internacional (International Fiscal Association) ha estado, desde hace ya tiempo, interesada en el estudio de la resolución de los conflictos internacionales tributarios. En 1947, con posterioridad a la Segunda Guerra Mundial, en el seno de la IFA se gestó el estudio “Whether tax appeals arising from different interpretations of tax treaties should be transferred from the court of the interested states to an international tribunal”. Los resultados del mismo se presentaron en el Congreso IFA de 1951 realizado en Zurich dentro de la temática “Judicial Interpretation of Conventions on Double Taxation and the necessity or advisability of establishing an International Fiscal Jurisdiction”. Como conclusiones del Congreso de Zurich, se recomendaron, por un lado, la creación bajo el auspicio del más cualificado grupo de expertos en temas fiscales internacionales, un Comité Jurídico Permanente, donde los Estados sustancien los reclamos financieros internacionales, poniendo especial énfasis sobre su creación en las esferas del Comité Fiscal de las Naciones Unidas (UN). Así, por el otro, la instauración, mediante un Tratado Multilateral, de una Comisión Mixta formada por los dos Estados para resolver los problemas de doble tributación. En otros términos, se recomendó la instauración del arbitraje internacional obligatorio que permita que los Estados Contratantes puedan resolver por medio de un árbitro las disputas suscitadas. Con posterioridad analizaremos pormenorizadamente cada una de las resoluciones arribadas por en los Congresos de la IFA de 1951, 1957, 1960, 1981, 1987, 1993, 2007. Seguimos en este análisis al profesor Gustaf Lindencrona en el Seminario de IFA realizado en Florencia en el marco del 47º Congreso IFA. LINDENCRONA, G.: “Recent development of tax treaty arbitration”, en AA. VV.: Resolution of tax treaty conflicts by arbitration, Ed. Kluwer, Deventer, 1993, Vol. 18e, p. 3. Es por demás de preciso el tratamiento dado por ALTMAN, Z. D.: Dispute Resolution under Tax Treaties, Doctoral Series-Academic Council, Ed. IBFD, Ámsterdam, 2005, Vol. 11, pp. 82 y ss.

<sup>68</sup> LINDENCRONA G. y N. MATTSSON: (1981, pp. 14 y ss.).

<sup>69</sup> Nos recuerda Young que en marzo de 1978 se designó “Chairman” de la “Tax Section” de la “World Association of Lawyers of World Peace Through Law” a los profesores Gustaf LINDRENCRONA y a Nils MATTSSON de Suecia, con la finalidad de dirigir los estudios sobre “[...] of the feasibility of employing international

Más allá de que el procedimiento amistoso es complementario a la jurisdicción doméstica, otra cuestión trascendental que debe tenerse en cuenta -frente a una regulación interna- es la situación de emplearse ambos procedimientos, tributario y amistoso, a la misma vez y de manera simultánea y concomitante. Podríamos encontrarnos con decisiones contradictorias, lo que desde un punto de vista jurídico podría significar un verdadero escándalo e incentivar la inseguridad jurídica, lo que a la vez se concreta en un verdadero impedimento al desarrollo del MAP. Frente a ello, el contribuyente, en la práctica, siempre opta por plantear su recurso interno, atento a la falta de obligatoriedad de llegar a una decisión por medio del procedimiento amistoso, en la gran mayoría de casos.

Es pues por ello que Lindencrona y Mattsson entienden que es importante investigar -entre muchas cuestiones a los fines de la regulación interna o internacional del procedimiento-, los obstáculos legales y constitucionales del mismo. Y, sobre todo, hacer hincapié en la exigibilidad del procedimiento y del acuerdo alcanzado<sup>71</sup>. Este punto se analizará cuando veamos la naturaleza jurídica del Acuerdo Amistoso y sus efectos con la jurisdicción interna.

Además de dichas argumentaciones, dada la carencia de regulación en Argentina y en la totalidad de los Estados Latinoamericanos y otros alrededor del mundo entero, precisaremos en las páginas que siguen que éste mecanismo es raramente utilizado por los contribuyentes. Sólo existen un puñado de casos en la Argentina y fue poco desarrollado por la doctrina especializada. Estas apreciaciones se verán reflejadas cuando se analicen las estadísticas del procedimiento amistoso, con una especial mirada latinoamericana.

---

arbitration procedures as steps to solution of international tax controversies and to creation of a World tax tribunal". Como resultado del trabajo de la Comisión se presentó en Madrid en septiembre de 1979 el informe titulado "Study of the Feasibility of a World Tax Court", al finalizar las conferencias se resolvió adoptar como objetivos y propuestas las mencionadas en dicho estudio. YOUNG J. H.: "Introduction", en: LINDENCRONA G. y N. MATTSSON: (1981, p. 5). También encontramos similares antecedentes en la exposición del profesor Gustaf Lindencrona en el Seminario de IFA realizado en Florencia en el marco del 47th Congress. LINDENCRONA, G.: (1993, p. 4). Nos dice el professor Lindencrona "The World Association of Lawyers supported the arbitration idea at its Congress in Madrid in 1979 and especially the objectives and proposals of the Lindencrona – Mattson study (later published as Arbitration in Taxation)".

<sup>70</sup> SERRANO ANTÓN F.: "Algunas posibilidades de arbitraje tributario internacional. ¿Hacia un Tribunal Fiscal Internacional?", Quincena Fiscal, N° 7 y 8, 2005, p. 33 – 37.

<sup>71</sup> LINDENCRONA G. y N. MATTSSON: (1981, p. 59 a 61).

Con ello, entendemos que debería profundizarse acerca de la existencia o no de obstáculos constitucionales y legales sobre la admisión del instituto dentro del derecho interno, y si las mismas son trasladables al Derecho Internacional Tributario, regulados por tratados internacionales<sup>72</sup>. En el presente capítulo se analizarán las cuestiones trascendentales del procedimiento amistoso y su construcción conceptual desde los principios generales de Derecho Internacional, desde la Fiscalidad Internacional, desde el Derecho Comunitario y desde las normas internas aplicables.

Sin embargo, existen razones de peso para sostener al Procedimiento Amistoso y proponer una mejora del mismo, garantizándose los derechos del contribuyente:

a) Como primer argumento, el MAP tiene buena imagen en el ámbito estatal. Desde su configuración a nuestros días, los Estados no admiten otra forma de resolver los conflictos, sino comenzando por el procedimiento amistoso, por un procedimiento de negociación recíproca, para respetar la voluntad de los Estados y el principio de soberanía, así como el principio de igualdad y cooperación internacional. Lo interesante de este procedimiento es la flexibilidad y la alternativa con el procedimiento diplomático, que es de naturaleza

---

<sup>72</sup> Algunos tratadistas han introducido a la discusión existente de la viabilidad y necesidad de este tipo de procedimientos amistosos y del arbitraje internacional, es decir, dentro del ámbito de la Resolución de Disputas en materia Internacional Tributaria, cuestiones vinculadas con la incompatibilidad de las figuras concertadas, negociales, conciliatorias y amistosas para los conflictos que se producen desde el Derecho público, especialmente, dentro del Derecho tributario. Desde el Derecho tributario, siempre se ha hablado del dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria y de su carácter legal. Dichos principios son el principal inconveniente dogmático que hay que resolver, a los fines de admitir, en todos los sentidos, los procedimientos de carácter amistoso. Con referencia a lo manifestado Ferreiro Lapatza entiende que los principios de legalidad, capacidad, generalidad, igualdad, entre otros, determinan no sólo la indisponibilidad con carácter general de la obligación tributaria por parte de la Administración, sino que, además, la Administración ha de procurar la práctica efectiva de estas obligaciones (FERREIRO LAPATZA J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 15va Edición, Marcial Pons, Madrid, 1993, pp. 342; CASÁS J.O.: *Los Mecanismos Alternativos de Resolución de las Controversias Tributarias*, Ed. Ad. Hoc., Bs. As., Argentina, 2003, pp. 24). En este orden de ideas, F. Sáinz de Bujanda se refiere a que ni siquiera la Ley puede conceder constitucionalmente facultades de disposición a la Administración Pública sobre elementos esenciales de la obligación tributaria (SÁINZ DE BUJANDA F.: *Hacienda y Derecho*, Vol. IV, IEP, Madrid, 1966, pp. 19). Por su parte, Serrano Antón reconoce que las nuevas tendencias evolutivas del Derecho Tributario Internacional están compuestas por un alto grado de flexibilidad y sacrificio de alguno de los principios impositivos clásicos y constitucionales previstos en la legislación interna y que usualmente son invocados para desconocer mecanismos alternos a los judiciales como el arbitraje (SERRANO ANTÓN F.: 2010, p. 85). Por último, es dable advertir, que desde la República Argentina, existe una arraigada tradición en contra de que el Estado pueda someter a juicio de árbitros o a procedimientos alternativos de los jurisdiccionales internos, las controversias que mantenga con los contribuyentes (SPISSO R.: *Acciones y Recursos en Materia Tributaria*, 2da Edición, Lexis Nexis, Bs. As., Argentina, 2008, pp. 401 y ss.).



política y altamente discrecional, como veremos. El diplomático es sustituido alternativamente por uno de naturaleza jurídica, denominado Procedimiento Amistoso.

Originariamente, se llegaba al extremo de que el Procedimiento Amistoso era lo máximo que los Estados estaban dispuestos a ceder, en la procura de la resolución de un conflicto fiscal internacional. Por ello, el Modelo de Convenio de 2005<sup>73</sup> ha manifestado dentro de sus comentarios que *“el procedimiento amistoso ha resultado ser satisfactorio en su conjunto. La práctica convencional más reciente ha demostrado que el Artículo 25 representa el máximo de lo que los Estados contratantes están dispuestos a aceptar. Sin embargo, no es preciso ocultar que, desde el punto de vista del contribuyente, esta disposición no es todavía enteramente satisfactoria”*. Uno de los principales motivos de la buena imagen del procedimiento desde el año 1963 fue el hecho de que las Autoridades Competentes debían intentar una solución, pero no tenían la obligación de encontrarla. Esta perspectiva tuvo su origen a partir del año 1930<sup>74</sup>, cuando se oponía a la tendencia de crear procedimientos de naturaleza obligatoria<sup>75</sup>. Dichas propuestas se consolidaron dentro de los Modelos de México y Londres, y fueron trasladadas, luego, en el MC OCDE de 1963 y su revisión en el año 1977.

Como sostuvimos en más de una oportunidad, la doctrina en este aspecto ha manifestado que el procedimiento amistoso ha tenido su peculiar desarrollo en el Siglo XX dentro del llamado *Sistema Fiscal Internacional*, y, desde su nacimiento - refiriéndonos al año 1963-, no ha habido grandes cambios o avances hasta el presente, con relación a lo que representa el máximo de lo que los Estados contratantes están dispuestos a aceptar. Dicha afirmación solo podrá ser sostenida hasta antes de la reforma formulada en el año 2008 al Modelo de Convenio de la OCDE y de la ONU, teniéndose a la vista otros Modelos, como el de la ILADT, los trabajos e informes elaborados por la Asociación Fiscal Internacional, la

---

<sup>73</sup> Comentarios al MC OCDE: (2005, p. 338). Esta previsión fue excluida por el MC OCDE 2008, donde se incluye el arbitraje como complementario al MAP.

<sup>74</sup> ALTMAN, Z.D.: (2005, p. 53 y 54).

<sup>75</sup> Los Modelos de 1928, influenciados por las ideas dominantes de los años 20, establecieron un sistema supranacional a los fines de resolver los conflictos fiscales internacionales. En los Modelos y Tratados firmados posteriormente, se volvió de nuevo a la vieja fórmula de que los Estados contratantes se pondrán de acuerdo para solventar las dificultades que nazcan entre ellos. Puede verse: FORNS J. J.: La Doble Imposición Internacional, Ed. Cámara de Comercio de Madrid, Madrid, 1960, p. 256.

Cámara de Comercio Internacional, el Comité Fiscal de la OCDE y ONU. En el marco del Plan de Acción BEPS se perfilan grandes desafíos, avances y cambios relacionados con la institución del “arbitraje internacional”, como un mecanismo complementario al MAP, e idóneo para resolver los conflictos fiscales internacionales, como lo son la interpretación, la aplicación, la discriminación, y todo hecho que genere doble imposición internacional, aunque no esté previsto dentro del CDI. Así, funcionarían los mecanismos preventivos, como los Acuerdos de Valoración sobre Precios de Transferencia (APAs) y la búsqueda de una mayor eficacia del Convenio Europeo de Arbitraje para conflictos de empresas asociadas dentro de los mencionados precios de transferencia a nivel Europeo.

b) Como un segundo argumento por el que entendemos necesario al MAP, está el relacionado con la diversidad de opiniones e interpretaciones que tienen los diferentes Estados sobre un mismo CDI firmado entre ellos. Como bien lo sostienen Lindencrona y Mattsson, puede haber diferentes interpretaciones de las disposiciones del Convenio por parte de los Tribunales nacionales en los Estados contratantes, o por las propias Autoridades Administrativas, sobre el manejo de las cuestiones relativas a la aplicación de la Convención y sus disposiciones en los Estados contratantes<sup>76</sup>.

Tanto la interpretación como la aplicación de los Convenios Fiscales, son realizados en primer término por las Administraciones Fiscales, siendo éstas las Autoridades Competentes, así como la Agencia Tributaria, en un procedimiento de gestión, verificación, fiscalización o inspección. Normalmente, las decisiones tomadas por la Administración Tributarias están sujetas a revisión judicial. Los Tribunales Fiscales o Económicos Administrativos, los Tribunales Judiciales Superiores como la Audiencia Nacional o las Cámaras de Apelaciones y las Cortes o Tribunales Supremos, también deben aplicar e interpretar en muchas ocasiones los CDIs, entre ellos la Corte Suprema de Justicia Argentina y el Tribunal Constitucional Español. Pero ni los órganos administrativos ni los Tribunales de Justicia de un Estado están obligados jurídicamente por la interpretación y aplicación de los CDIs realizada por la Autoridad Competente en el otro Estado Contratante, ni por los Tribunales de Justicia extranjeros. Así tampoco las sentencias de los Tribunales de justicia pueden ser aplicadas en el otro Estado Contratante con referencia a

---

<sup>76</sup> LINDENCRONA G. y N. MATTSSON: (1981, p. 48).

causas en las que están involucrados los CDIs<sup>77</sup>. Es decir, ni las Autoridades Fiscales ni los Tribunales de un Estado contratante están obligados a la interpretación del Tratado aplicado a un caso concreto por parte de los respectivos órganos del otro Estado<sup>78</sup>. Visto de este modo, no hay evidencia de que los Estados deban actuar conforme a las reglas generales del Derecho Internacional dentro de una común interpretación realizada de este modo<sup>79</sup>.

Lo que se busca mediante el procedimiento amistoso es llegar a una interpretación y aplicación común del CDI en ambos Estados para aminorar al máximo los conflictos que su interacción generan<sup>80</sup>.

Por último, analizaremos los avances de la institución que se han ido produciendo, además de las propuestas existentes sobre mecanismos complementarios y alternativos con el Procedimiento Amistoso. En algunos trabajos en los cuales nos hemos apoyado, encontramos las opiniones de M. Züger<sup>81</sup>, quien defendió la adopción de un procedimiento de arbitraje obligatorio y vinculante. El profesor McIntyre<sup>82</sup> critica el arbitraje

---

<sup>77</sup> ZÜGER, M.: "Mutual Agreement and Arbitration Procedure in a Multilateral Tax Treaty", en: *Multilateral Tax Treaties – New Developments in International Tax Law*, Linde / Wien, Kluwer - London, 1997, p. 155.

<sup>78</sup> ZÜGER, M.: "Settlement of Disputes in Tax Treaty Law – General Report", en: *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, Kluwer Law International - Linde, The Hague – London – New York, 2002, p. 17.

<sup>79</sup> ZÜGER, M.: *Arbitration under Tax Treaties – Improving Legal Protection in International Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2001, p. 1.

<sup>80</sup> ENGELLEN, F.: *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, IBFD, Amsterdam, 2004, pp. 431 y ss.

<sup>81</sup> ZÜGER, M.: *Arbitration under Tax Treaties: Improving Legal Protection in International Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2001, pp. 187 y ss.

<sup>82</sup> La OCDE propuso en el año 2008 enmiendas a su Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición y con referencia a sus comentarios. El Modelo se lo modifica estableciendo un sistema de resolución de controversias basado en el arbitraje obligatorio para casos en que las Autoridades Competentes son incapaces de resolver el caso en el plazo de dos años. La propuesta es bien intencionada, según el autor, pero según su experiencia indica que solo se aplica a casos raros dentro de los CDI-MCOCDE. Realiza su crítica sobre los tres ejes de la modificación. El primero el hecho de que sea el procedimiento secreto. El plazo de seis meses, muy ajustado a su juicio, para resolver casos complejos. Por último, las resoluciones que se arriben tienen el carácter de secreto. Todo ello contradice y son incompatibles con los principios de las políticas públicas. Para el autor la transparencia es una condición para la legitimidad del procedimiento y un sistema adjudicativo que carece de legitimidad es simplemente inaceptable en una sociedad democrática. El profesor americano realizó dicha investigación en la Facultad de Derecho de la Universidad de Wayne State, *Research Paper* nro. 07-05 con el título "Arbitration of International Tax Disputes", March 24, 2006. MCINTYRE, M. J.: "Comments on the OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Tax Disputes", *Wayne State University Law School, Research Paper* No. 07-05; Arbitration of

complementario al MAP, incorporado en el MCOCDE de 2008 y mantenido a la fecha. En definitiva, es el modelo que siguen la mayoría de los Estados, incluso España actualmente, con la cláusula de arbitraje. No apoya la incorporación del arbitraje obligatorio y vinculante dentro de los CDI, proponiendo, para el caso de no quedar otra alternativa de arbitraje tributario, el esquema de resolución de conflictos del foro de la Organización Mundial de Comercio, donde se resuelven casos tan sensibles como los tributarios, y el mecanismo se encuentra dotado de transparencia y publicidad. Por su parte, K. van Raad<sup>83</sup> propuso la coordinación en la interpretación y aplicación de los Convenios internacionales para evitar la doble imposición, en el marco de un órgano internacional responsable por la uniformidad interpretativa. Por otro lado, Z. Altman<sup>84</sup> propuso el desarrollo de un tribunal específico para que resuelva los conflictos fiscales internacionales, al igual que E. van der Bruggen<sup>85</sup>, solventado dentro de un Tribunal existente, en sintonía con la propuesta de M. Edwardes-Ker<sup>86</sup>, o la creación de un Tribunal Fiscal Internacional, como lo indicaron von de Bar (1895)<sup>87</sup> y Garelli (1899)<sup>88</sup>.

---

International Tax Disputes, March 24, 2006. Disponible en línea (23.09.2015): SSRN: <http://ssrn.com/abstract=895633>.

<sup>83</sup> VAN RAAD, K.: "International Coordination of Tax treaty Interpretation and Application", *Intertax*, Vol 29, nº 6 y 7, 2001, pp. 216 – 218.

<sup>84</sup> ALTMAN, Z.: *Dispute Resolution under Tax Treaties*, IBFD, Amsterdam, 2005, pp. 354 y ss.

<sup>85</sup> VAN DER BRUGGEN, E.: "'Compulsory Jurisdiction of the International Court of Justice in Tax Cases: Do We Already Have an 'International Tax Court'?", *Intertax*, Nro. 29, Issue 8/9, 2001, pp. 250–267; Azzi, J.: "Time to Think about an International Tax Court", *Bull. IFD*, 1998, p. 344.

<sup>86</sup> EDWARDES-KER, M.: "Tax Treaty Interpretation", Part I, Chapter 27, *The International Tax Treaties Service*, Loose Leaf Publication, Dublin, 1994, pg. 6; ZÜGER, M.: "The ECJ as Arbitration Court for the New Austria-Germany Tax Treaty", *European Taxation*, núm. 3/2000, pp. 101 y ss; LANG, M.: "ECJ and Mutual Agreement Procedures", *Intertax*, KLI, Vol. 42, Issue 3, 2014, pp 169 – 172. Compare con: VAN RAAD, K.: "Interpretation of Tax Treaties by Tax Courts", *ET*, 1996, p.6. Dicho autor no considera conveniente la idea de crear una Corte Internacional Tributaria. Es más, le parece impracticable. Sugiere la creación de un órgano asesor en materia de CDI no vinculante para los Estados. Veremos que en la actualidad dicho autor, sumado a un grupo de expertos, sostienen la necesidad de que los conflictos fiscales internacionales pueden ser resueltos por la Corte Internacional de Justicia. Incluso incorporan la aceptación y aval de la CIJ. OCDE, "Public Discussion Draft", BEPS Action Plan 14, disponible línea (visitado 23.09.15) <http://www.oecd.org/ctp/dispute/discussion-draft-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>.

<sup>87</sup> LUDWIG DE VON BAR, propuso en 1895 que los conflictos derivados de las cuestiones Internacionales Fiscales (*Double Taxation Question*) sean resueltas por un "Organismo Supranacional" (*Supranational Body*).

También se analizarán las propuestas vertidas en el Plan de Acción BEPS – Acción 14 acerca de “*hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias*”. Los fundamentos hacen hincapié en el desarrollo de soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los Procedimientos Amistosos. Se incluyen la ausencia de disposiciones sobre arbitraje en la mayoría de convenios y el hecho de que el acceso a los procedimientos amistosos y el arbitraje pueda ser denegado en algunos casos. La interpretación y la aplicación de las normas nuevas que resulten del trabajo descrito más arriba podrían introducir elementos de incertidumbre, que deberían ser minimizadas. Por consiguiente, se evaluarán los trabajos destinados a examinar y luchar contra obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias derivadas de la aplicación del convenio mediante los procedimientos amistosos. Asimismo se tendrá en cuenta la posibilidad de completar las disposiciones existentes sobre los procedimientos amistosos en los CDIs con una cláusula de arbitraje obligatorio y vinculante, con otros tipos de mecanismos complementarios al MAP tradicionalmente considerado, como lo puede ser el caso de la facilitación o la determinación de los hechos para el caso de los precios de transferencia.

---

Esta propuesta fue recordada en 1951 en el Informe General IFA realizado por Emmen Riedel. Véase: IFA, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 18, General Report by RIEDEL E., 1951, nota nº 298, p. 31. Se puede ver también LINDENCORNA G. Y N. MATTSSON: (1981, “Footnotes” 1º p. 89).

<sup>88</sup> GARELLI, A.: *Diritto Internazionale Tributario*, Roux Frassati e co, Torino, 1899, p 253 y ss.

## **CAPÍTULO II**

### **CONCEPTO, DEFINICIONES, CARACTERES, CLASIFICACIÓN Y ANTECEDENTES DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS**

#### **I. APROXIMACIÓN AL CONCEPTO SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN EL DERECHO FISCAL INTERNACIONAL**

En las páginas anteriores, dentro de un panorama general, se advirtió que es necesario - para el estudio de cualquier institución jurídica- partir de una idea, de un concepto, trazar, en definitiva, las definiciones que nos acompañarán durante todo el camino investigativo, teniendo una idea concreta de la institución que se pretende desarrollar. También indicamos que es necesario partir de ideas claras sobre el objeto de análisis, lo que nos lleva, una vez definido el procedimiento amistoso, a definir sus caracteres particulares y el análisis desde una clasificación, para poder diferenciarla con otro tipo de instituciones similares. Habiendo apreciado dichas connotaciones institucionales, es importante, buscar sus raíces más remotas por medio de un estudio histórico, a los fines de comprender la institución que se pretende investigar en su dinámica, y allí surgirán sus notas más relevantes, desde sus orígenes hasta nuestros días. Este capítulo es importante para poder luego emprender el desarrollo de los fundamentos, la naturaleza jurídica, sus aspectos particulares y los tipos de procedimientos que componen el conjunto, denominado como procedimiento amistoso.

##### **1.1. ACLARACIONES TERMINOLÓGICAS**

Es conveniente y altamente recomendable, por lo menos desde el inicio del tratamiento de cualquier instituto de la ciencia del Derecho, hacer ciertas observaciones sobre el *nomen iuris* que con habitualidad es nombrado el mismo, o al cual se ha referido la doctrina y las normas jurídicas que lo mencionan.

Si bien es verdad que las instituciones jurídicas no dependen del *nomen iuris*<sup>89</sup> que se les asigne por los otorgantes del acto, o por el legislador, incluso, sino de su verdadera esencia jurídica, entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad, deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, es decir la realidad. Pero habitualmente el *nomen* puede significar una determinada posición frente al instituto del Derecho que se pretenda estudiar, lo que debe ser especialmente clarificado. Más aún, cuando existen diferentes institutos similares, los que pueden ser confundidos, y además, diferentes terminologías en las distintas latitudes del hemisferio, cuando abordamos las cuestiones desde la metodología del Derecho comparado. Lo recomendable es partir de un análisis sobre la terminología utilizada al efecto.

Parte de la doctrina, de los organismos internacionales de expertos en fiscalidad internacional y el Estado - Legislador, al momento del diseño de los tratados de naturaleza tributaria, denominados como Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional<sup>90</sup>, han utilizado diferentes terminologías para referirse al procedimiento utilizado para la resolución de disputas en la materia.

Al igual que otros institutos que tienen como instrumento a la cooperación internacional en materia de Derecho Fiscal Internacional, como lo es la asistencia mutua<sup>91</sup>, encontramos, al analizar los procedimientos amistosos, una suerte de anarquía lingüística por parte de la dogmática cuando se refieren a conceptualizar al procedimiento, así como

---

<sup>89</sup> Fallos 318:676 "*Horvath*", Fallos 21:498; 115:92; 266:53 y sus citas; 280:176; 289:67; 314:595, considerando 5°, del voto de los jueces Petracchi, Nazareno y Moliné O'Connor; 333:993. Dentro de otro precedente la CSJN de la República Argentina ha sostenido invariablemente que "la calificación jurídica de los actos depende de su objeto y naturaleza y no de las palabras empleadas" (Fallos: 253:101).

<sup>90</sup> A ello se refiere Roy Rohatgi. Nos dice el autor que los tratados de doble imposición generalmente evitan o reducen al mismo contribuyente la carga de la doble tributación jurídica en dos o en más países respecto de la misma materia imponible y por idéntico periodo de tiempo. Además, infiere que aparte del sistema que crea entre los Estados con referencia sobre la distribución del derecho para imponer impuestos bajo un tratado o acuerdo contractual y las desgravaciones o exenciones e imputaciones del impuesto pagado en el extranjero, los tratados tributarios contienen disposiciones especiales para permitirles a las "autoridades competentes" de los países involucrados en la disputa resolver las diferencias sobre la tributación internacional. ROHATGI R.: *Principios Básicos de Tributación Internacional*, Traducción de Juan Manuel Idrovo, LEGIS, Bogotá, 2008, p.5 y ss.; Infiere el autor que existen en la actualidad más de 20 diferentes tipos o modelos de tratados para evitar la doble imposición, ROHATGI R.: *Basic International Taxation*, Kluwer Law International, London, 2002, p. 3.

<sup>91</sup> LOEBENSTEIN, E.: *International Mutual Assistance in Administrative Matter*, Springer – Verlag, Vienna – New York, 1972, pp. 11 y ss.

los Tratados internacionales o Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional, descriptos anteriormente.

Existe una diversidad de nombres empleados para referirse al mismo. A modo de ejemplo, en los países anglosajones como el Reino Unido y en los Estados Unidos de Norte América es *Mutual Agreement Procedure*, en España *Procedimiento Amistoso*, en la Argentina *Procedimiento de Acuerdo Mutuo*, en Italia *Procedura Amichevole*, en Francia *Procédure Amiable*, en Alemania *Verständigungsverfahren*, en Portugal y Brasil *Procedimento Amigável*. Lo que en principio, a simple vista, podría hacernos pensar que existiría inseguridad jurídica al respecto. Pero encontramos una interesante uniformidad y armonía cuando nos referimos al término en idioma inglés y desde el Derecho Internacional Tributario, como *Mutual Agreement Procedure* o también denominado M.A.P., por sus siglas en idioma inglés y en puridad es con ese término que es conocido globalmente y desde la especialidad tributaria.

Así se observa que cada vez más los autores hispanoamericanos se refieren a él en su terminología anglosajona, o con las siglas en idioma inglés MAP. Ello es así atento a que en Latinoamérica, desde sus comienzos, han tenido gran influencia los Modelos de Tratados para Evitar la Doble Imposición de México y luego de Naciones Unidas. Los que se refieren al instituto como Procedimiento de Acuerdo Mutuo como una traducción literal del idioma inglés<sup>92</sup>.

Sin embargo, recientemente, el Convenio Modelo de la ILADT denominado como Modelo ILADT de Convenio Multilateral de Doble Imposición para América Latina, redactado por Addy Mazz, Antonio Figueroa, Heleno Taveira Torres, Jacques Malherbe, Natalia Quiñones Cruz y Pasquale Pistone, se refiere al instituto como Procedimiento Amistoso, dentro de sus comentarios<sup>93</sup>.

---

<sup>92</sup> Puede verse la traducción en idioma español de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (en adelante MC ONU), donde dentro de las disposiciones especiales, en el art. 25, denomina al instituto como "PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO". Dicho término es utilizado tanto en la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo de 1980, como en todas sus versiones posteriores 1999 – pub. 2001 (Naciones Unidas, 2001, No.: E.01.XVI.2. Disponible en: (<http://www.un.org/esa/ffd/tax/index.htm>), 2003 (<http://www.un.org/esa/ffd/tax/manual.htm>), 2011– pub. 2013 ([http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_UpdateSp.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf)).



En el caso de España, se ha optado en la totalidad de sus tratados internacionales de naturaleza fiscal y en su legislación doméstica, y la posición que ha asumido la doctrina que sigue el Modelo Convenio de la OCDE en todas sus configuraciones y modificaciones, es referirse a él como Procedimiento Amistoso<sup>94</sup>.

Igual camino establece la legislación interna española mediante el Real Decreto 1794/2008, del 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimientos Amistosos en materia de imposición directa<sup>95</sup>. Idéntica tradición encontramos en Italia al indicar al mismo como *la procedura amichevole*, en especial en la nueva Circolare Nro. 21/E, del 5 de junio de 2012, denominada como “*Composizione delle controversia fiscali internazionali. Le procedure amichevoli*”<sup>96</sup>.

Como lo destaca C. Palao Taboada en unos de los primeros artículos de doctrina sobre la temática en España “... *todos los Convenios de doble imposición hasta la fecha suscriptos por España, que se inspiran en los modelos de la O.C.D.E., incorporan*

---

<sup>93</sup> El punto 2 del Comentario al art. 16 del MC ILADT nos dice que “...Este procedimiento amistoso comienza por iniciativa del contribuyente...”. En su punto primero de los comentarios afirma que es un “procedimiento común” a las Autoridades Competentes para solucionar todo conflicto en la interpretación y aplicación del Convenio cuando el contribuyente afectado por dichas medidas lo solicite. Puede verse el Modelo señalado en: Modelo ILADT de Convenio Multilateral de Doble Imposición para América Latina, Cuaderno Tributario del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2012, p. 34.

<sup>94</sup> Se pueden ver en línea los Convenios firmados por el Reino de España en: [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio\\_es\\_ES/La\\_Agencia\\_Tributaria/Normativa/Fiscalidad\\_Internacional/Convenios\\_de\\_doble\\_imposicion\\_firmados\\_por\\_Espana/Convenios\\_de\\_doble\\_imposicion\\_firmados\\_por\\_Espana.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana.shtml) (visitado en fecha 27.02.15). CALDERÓN CARRERO, J.M. y A. MARTÍN JIMÉNEZ, *Fiscalidad Internacional*, Thomson - Aranzadi, Navarra, 2003, pp. 419, 433, 449, 466, 483, 500, 518, 533, 549, 574, 590, 610, 630, 645, 664, 686, 700, 718, 736, 771, 788, 804, 820, 836, 850, 869, 889, 905, 943, 962, 982, 997, 1014, 1056, 1072, 1088 y 1102.

<sup>95</sup> B.O.E. núm. 278, martes 18 de noviembre de 2008, p. 45786, punto 18544.

<sup>96</sup> Se puede ver un análisis del instituto en: GARBARINO C.: *La Tassazione del Reddito Transnazionale*, Cedan – Padova, Italia, 1990, p. 555, Capítulo 9° “Applicazione ed Integrazione per vie bilaterale della Convenzione”, punto 2 “Il metodo convenzionale della procedura amichevole...”, p. 568; ADAMI F. y F. LEITA “La procedura amichevole nelle convenzioni bilaterali per evitare la doppie imposizioni”, *Rivista di Diritto Tributario*, 1992, p. 349 y ss.; FILIPPI, P.: “Dalla procedura amichevole ... alla procedura arbitrale: osservazioni”, *Diritto e Pratica Tributaria*, Vol. LXIV, Año 1996 – Parte I - 2, p. 1171 y ss.; DOMINICI R.: “Le regole per la risoluzione dei conflitti in materia di doppia imposizione internazionale”, AA.VV.: *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, coordinado por UCKMAR V., II Edición, Cedan – Padova, Italia, 2002, p. 151, en especial 152 y ss.; ADONNINO, P.: “La prevenzione e soluzione delle controversia tributarie in sede internazionale”, AA.VV.: *Diritto Tributario Internazionale*, Coordinado por UCKMAR, V., III Edición, Cedan – Padova, 2005, p. 1098, en especial p. 1105 y ss.; entre muchos otros que serán tenidos en cuenta en la presente tesis.

*literalmente, o con variantes de expresión intrascendentes en la mayoría de los casos, o modificaciones no demasiado importantes, que iremos indicando, por los menos, este procedimiento amistoso...*<sup>97</sup>. En otros términos, España se refiere al procedimiento amistoso en sus Tratados internacionales con una gran uniformidad.

Diremos, entonces, que su nomenclatura ha sido también uniforme, manteniéndose el término procedimiento amistoso, desde el nacimiento de la institución en España hasta nuestros días.

Se observa desde Latinoamérica que, al referirse al instituto, ha prevalecido la locución de *Procedimiento de Acuerdo Mutuo*<sup>98</sup>, siendo adoptado dicho término, por ejemplo, por la Argentina en muchas ocasiones, siguiendo la lengua inglesa en su traducción literal derivada de *Mutual Agreement Procedure*, o también conocido como M.A.P. en los países con raíz anglosajona.

Otra fórmula para denominar al procedimiento es *Procedimiento Amigable*, derivado del idioma francés *Procédure Amiable*<sup>99</sup>. Inclusive en Portugal y en Brasil se lo conoce como *Procedimento Amigável*<sup>100</sup>, siguiéndose a dicha corriente y raíces. Ambos se relacionan con lo amigable, con lo amistoso, con lo no contencioso.

Por último, en Alemania se lo denomina como *Verständigungsverfahren*<sup>101</sup>, que puede traducirse, literalmente, como *Procedimiento de Acuerdo Mutuo*.

---

<sup>97</sup> PALAO TABOADA, C.: "El Procedimiento Amistoso en los Convenios para Evitar la Doble Imposición", Hacienda Pública Española, Nro. 16, 1972, p. 309.

<sup>98</sup> Se puede ver nuestro trabajo en: IRIARTE YANICELLI, A. y VERSTRAETEN, A. A.: "3.3.2.- El Procedimiento de Acuerdo Mutuo para Resolver los Conflictos Fiscales Internacionales", Tratado de Derecho Internacional Tributario, Directores: Rubén O. Asorey y Fernando D. García, Coordinado por Cristian Billardi, La Ley, Bs. As., 2013, Tomo II, pp. 653 y ss.

<sup>99</sup> CARTOU, L.: *Droit Fiscal International et Européen*, Précis Dalloz, Paris, 1986, p. 156 y ss.; DE LA VILLA GIL, J. M.: "Reporteur National - Espagne", *Cahiers de Droit Fiscal International*, IFA 1981, Volume LXVIa, Edités par l'Association, "Procedura Amiable – Procédure et practiqué", Berlin, 1981, p. 235 y ss.; PINSON, P.: "Reporteur National - France", CDFI - IFA (1981, p. 295 y ss.).

<sup>100</sup> XAVIER, A.: *Direito Tributário Internacional do Brasil*, ed. Forence, Río de Janeiro, 2002, pp. 198 y ss.; TORRES H.: *Pluritributacao internacional sobre as rendas de empresas*, 2da Ed., Editora RT – Revista Dostibunais, Sao Paulo, Brasil, 2001, pp. 663 y ss.; TORRES, H.: *Direito Tributário Internacional*, Editora R.T., Sao Paulo, Brasil, 2001, pp. 377 y ss.

Además, existe un instituto, que en su momento lo diferenciaremos detalladamente, concebido desde la órbita de los Derechos Humanos, denominado como *procedimiento o proceso de solución amistosa*<sup>102</sup> para resolver los conflictos que pueden suscitarse dentro los Derechos Humanos, y resulta ser una petición ante la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), con el cual puede ser confundido, cuando el lector deviene de dicha rama del Derecho o desde el Derecho Constitucional y Convencional<sup>103</sup>. Más allá, incluso, puede existir un punto de unión entre ambos procedimientos, como lo veremos llegado el momento.

Se advierte que el mismo resulta un instituto muy interesante y más evolucionado que el MAP, concebido desde nuestra materia, e integra el género común de *Resolución Amistosa de Disputas*, que modernamente se denominan *Mecanismos R.A.D.* por sus siglas. J.C.Rivera<sup>104</sup> señala que este tipo de procedimientos persigue solucionar el conflicto de

---

<sup>101</sup> XAVIER, A.: (2002, pp. 198 y ss.); STUDER, W.: *Über das Verständigungsverfahren in Doppelbesteuerungsabkommen*, BIFD, Vol. XXV, 1971, p. 92; MÜLHAUSEN D.: *Das Verständigungsverfahren im Deutschen Internationalen Steuerrecht*, Duncker & Humblot, Schriften Zum Steuerrecht, Band 14, Berlin, 1976; LEHNER, M.: *Möglichkeiten zur Verbesserung des Verständigungsverfahrens auf der Grundlage des EWG-Vertrages: Dargestellt anhand eines Richtlinienvorschlages der EG-Kommission zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Fall der Gewinnberechtigung zwischen verbundenen Unternehmen*, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München: Beck, 1982, pp. 7 y ss.; GLORIA C.: *Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz: Zugleich ein Beitrag zur Lehre von der Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen*, Duncker & Humblot, Schriften Zum Steuerrecht, Band 33, 1988; TIPKE, Klaus: *Verständigungsverfahren: Rechtsanspruch auf Beseitigung der Folgen einer Doppelbesteuerung oder bloßer Rechtsreflex?*, AWD, 1972.

<sup>102</sup> PIZZOLO, C.: *Sistema Interamericano, La denuncia ante la Comisión Interamericana de Derechos Humanos. El Proceso ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos*, Informes y Jurisprudencia, Bs. As., EDIAR, 2007, p. 175.

<sup>103</sup> TRUCCO, M. F.: "La protección transnacional de los Derechos Humanos. El valioso aporte de la Corte Interamericana", en AA.VV.: *Tratados de los Tratados Internacionales*, Editorial la Ley, Tomo II, Capítulo VI, Buenos Aires, 2011; MOYA DOMÍNGUEZ M<sup>a</sup> T. y D. VILLAREAL, "Comisión Interamericana de Derechos Humanos, en AA.VV.: *Tratados de los Tratados Internacionales*, Editorial la Ley, Tomo II, Capítulo V, Buenos Aires, 2011; MARIN LOPEZ, A.: "La garantía de los derechos humanos en el ambiente europeo", *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, Instituciones Europeas, Crónicas, 1996, p. 79; CARMONA TINOCO, J.U.: "La solución amistosa de peticiones de derechos humanos en el ámbito universal y regional, con especial referencia al sistema interamericano", *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, vol. V, 2005, pp. 83 – 122, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/estrev/derint/cont/5/art/art3.htm>; CASTILLA K.: "Ideas respecto a la solución amistosa en el Sistema Interamericano de Derechos Humanos", *Revista CEJIL – Debates sobre Derechos Humanos y el Sistema Interamericano*, Nro. 3, Septiembre de 2007, p. 124 y ss.; ESTEPA M.C.: "La solución amistosa en el marco del Sistema Interamericano de Derechos Humanos", *Estudios Socio-Jurid.*, Bogotá (Colombia), 13(2), 327-352, Julio – Diciembre de 2011, disponible en: <http://www.scielo.org.co/pdf/esju/v13n2/v13n2a12>.

manera amistosa, actuando un tercero neutral que asiste a las partes y las ayude a la solución de la controversia. La Cámara de Comercio Internacional ha generado múltiples mecanismos que son alternativas al arbitraje y que los denomina *mecanismos amistosos o amigables* (ADR - “*Amicable Dispute Resolution*”). En el año 2014 se ha introducido el *procedimiento de mediación*<sup>105</sup>, sin dejarse de lado en la práctica a los *Mecanismos RAD*.

Desde la doctrina tributaria española se ha pretendido emparentar y/o asimilar al *procedimiento amistoso* con la institución del *arbitraje de equidad* o también llamado como *arbitraje de amigables componedores*. Situación que nos obliga a diferenciar cada uno de los institutos que se aproximan al procedimiento amistoso, sin descuidarnos de que los mismos podrían ser institutos conexos, interrelacionados y complementarios al MAP. Parte de la doctrina los ha catalogado como *procedimientos alternativos*. Lo que deberíamos precisar es a cuál procedimiento puede resultar ser *alternativos*, y sobre la pertinencia o no de dicho término.

En el primer sentido, es decir, en la relación con el instituto del arbitraje, Palao Taboada, al preguntarse cuál es la naturaleza del procedimiento amistoso, confunde al instituto con el *arbitraje* y la *amigable composición*. Incluso llega a dicha aproximación entre las dos figuras sosteniendo que desde el punto de vista semántico existe un parentesco entre el nombre de “*procedimiento amistoso*” y aquél con que se designaba tradicionalmente en España una de las dos modalidades de arbitraje de Derecho Privado, indicando que la más semejante a la figura es la “*amigable composición*”, denominada

---

<sup>104</sup> RIVERA, J.C.: Arbitraje Comercial, Internacional y Doméstico, Bs. As., Lexis Nexis, 2007, p. 10; CRAIG, L. W., PARK W., PAULSSON, J.: International Chamber of Commerce Arbitration, 3 Ed., Oceana – ICC., NY, 2000, Cap. 38, pp. 697 y ss.

<sup>105</sup> Desde el año 2014 la CCI ha modificado el tratamiento de los ADR dado en el Reglamento del año 2001. El Reglamento de Mediación, vigente desde 2014, refleja la práctica moderna y establece parámetros claros para la conducción de procedimientos, al tiempo que reconoce y mantiene la necesidad de la flexibilidad. Como el Reglamento ADR, al que sustituye, se puede utilizar para conducir otros procedimientos o combinaciones de procedimientos que tienen también por objetivo la solución amistosa de controversias, tales como la conciliación o la evaluación neutral. Disponible en: <http://www.iccwbo.org/Products-and-Services/Arbitration-and-ADR/Arbitration/Rules-of-arbitration/Download-ICC-Rules-of-Arbitration/ICC-Rules-of-Arbitration-in-several-languages/-> La mediación que se propone es ante un órgano independiente a la CCI. Por ejemplo el art. 1 del Reglamento de Mediación de 2014 nos dice: “El Reglamento de Mediación (el “Reglamento”) de la Cámara de Comercio Internacional (la “CCI”) es administrado por el Centro Internacional de ADR de la CCI (el “Centro”), un órgano administrativo independiente dentro de la CCI”.

modernamente como “*arbitraje de equidad*”. Dicho paralelismo le parecen evidentes y le sorprende que la doctrina no se haya ocupado del mismo<sup>106</sup>.

En Latinoamérica, en especial L. Cruz de Quiñones nos dice que a raíz del incremento de los niveles de conflictividad dentro de la Fiscalidad Internacional, se ha diseñado desde la OCDE un *procedimiento amistoso, de mutuo acuerdo, o de amigable composición*, que se ha dado en denominar *Mutual Agreement Procedure (MAP o PAM, por sus iniciales en español)*, previo y autónomo al arbitraje. Agrega que “... Los *procedimientos de amigable composición* en materia tributaria están contemplados en el art. 25 del Modelo OCDE para evitar la doble tributación, como mecanismos básicos para la resolución de disputas tributarias internacionales...”<sup>107</sup>. Como se observa, sigue los lineamientos marcados por Palao Taboada, al sostener como sinónimos al *procedimiento amistoso* con la figura de la *amigable composición*, lo que puede llevar a la confusión de asimilarlo con el arbitraje de equidad. Llegado el momento sentaremos posición al respecto, pero es necesario comprender que aunque ambos institutos utilicen el término *amistoso* no implica que sean similares: pueden estar emparentados, pero tienen diferencias que los caracterizan desde un punto de vista de su propia autonomía y especificidad.

Postulamos en el presente trabajo la utilización del término *Procedimiento Amistoso o MAP (por sus siglas en idioma ingles)*, por las razones y aclaraciones que a continuación detallaremos.

## **1.2 RAZONES POR LAS CUALES POSTULAMOS AL TÉRMINO PROCEDIMIENTO AMISTOSO PARA NOMINAR AL INSTITUTO**

Somos conscientes que es difícil llegar a una terminología uniforme sobre el término Procedimiento Amistoso, o los demás utilizados por la legislación de cada Estado, o por parte de la doctrina, con mayor razón en el ámbito del Derecho Internacional. Sin embargo,

---

<sup>106</sup> PALAO TABOADA, C.: (1972, p. 316 y ss.).

<sup>107</sup> CRUZ DE QUIÑONES, L.: “Los Procedimientos de Acuerdo Mutuo en Asuntos Tributarios Internacionales”, en: AAVV.: Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Homenaje Latinoamericano a V. UCKMAR, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Biblioteca de Derecho Tributario de la Universidad Austral, Coordinado por Pasquale PISTONE y Heleno TAVEIRA TORRES, Bs. As., 2005, p. 551 y ss.

lo que interesa es conocer conceptualmente al instituto jurídico con independencia de su *nomen iuris*<sup>108</sup>. Dicho esto, entendemos que el término preciso para denominar al instituto jurídico analizado es el de *Procedimiento Amistoso*, en tanto el primer término “procedimiento” marca la primera etapa o fase del mismo, conocida como *fase nacional*, interna o doméstica.

La *fase nacional* o *interna* está relacionada con un procedimiento administrativo especial ante la autoridad que la legislación califica como competente. En la regulación interna es altamente recomendable que la Autoridad Competente, para guardar “independencia” y cumplir con las finalidades del instituto, sea otra diferente a la Agencia Tributaria que realiza habitualmente las liquidaciones tributarias.

Siguiéndose al Modelo de Convenio de la OCDE, en lo que respecta a la fase nacional, describe lo siguiente<sup>109</sup>:

Art. 25.1: *Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio*<sup>110</sup>.

---

<sup>108</sup> La CSJN Argentina estableció en reiterados pronunciamientos la teoría del principio de irrelevancia o insignificancia del *nomen iuris*. El Tribunal nos dijo que “...las instituciones jurídicas no dependen del *nomen iuris* que se les dé o asigne por los otorgantes del acto o legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica y entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos...” (Fallos 318:676 “Horvath”; Fallos 21:498; 115:92; 266:53 y sus citas; 280:176; 289:67; 314:595, considerando 5°, del voto de los jueces Petracchi, Nazareno y Moliné O'Connor; 333:993). ATALIBA G.: Hipótesis de incidencia tributaria, 5ta. ed., Maldeiros Editores SA, 1992, pág. 122.

<sup>109</sup> MC OCDE, (2014, Art. 25); MC OCDE versión en Español, (2012, Art. 25).

<sup>110</sup> MC OCDE, (2012, p. 36).

Esta fase representa un procedimiento administrativo como cualquier otro ante la Autoridad con Competencia, como se lo estableció<sup>111</sup>. El mismo surge ante un organismo del Estado que ha sido dotado con competencias por parte de la Ley interna o por el Tratado Internacional para resolver los conflictos que pueden traer aparejados la interpretación y aplicación de los Convenios Internacionales descriptos. Nace como un procedimiento administrativo ante la Autoridad Competente del Estado donde el contribuyente es residente o nacional, según el caso. Es especial y diferenciado del procedimiento tributario interno de los Estados<sup>112</sup>.

La Autoridad Competente es la encargada de observar si el reclamo o petición está fundado, pudiendo rechazarlo; o en su caso, si está fundado, puede por sí mismo encontrar una solución satisfactoria y notificar al contribuyente de ello.

El término “procedimiento” implica, como bien lo hace saber C.M. Folco, un conjunto de actos desarrollados en sede administrativa, con la finalidad de promover el dictado de un acto administrativo<sup>113</sup>. El Procedimiento Amistoso se inicia como tal ante la Autoridad Competente. El contribuyente tiene el derecho y la garantía de solicitar la apertura o presentar un caso ante el Estado de su residencia o nacionalidad. La Autoridad Competente podrá solicitar al contribuyente que aclare los términos de su presentación, acompañe documentación respaldatoria o incluso documentos precisos que la Autoridad Competente le solicite. Con posterioridad, la Autoridad Competente deberá analizar si la presentación es viable o no, y caso de ser viable si puede resolverla de manera unilateral.

El término “amistoso” se refiere a la segunda fase del procedimiento, donde prima la fase internacional del mismo, es decir, la negociación llevada a cabo entre las Autoridades

---

<sup>111</sup> MC OCDE, Comentarios al Art. 25, Punto 7, (2012, p. 358).

<sup>112</sup> De cualquier forma, este procedimiento es extraordinario respecto al derecho interno. Ello determina que su puesta en funcionamiento opere exclusivamente en los casos previstos en el apartado 1; es decir, en los supuestos en que se haya aplicado o vaya a aplicarse un gravamen en contra de las disposiciones del Convenio. Así, cuando la imposición se ha establecido en contra del Convenio y del derecho interno a la vez, el procedimiento amistoso se justifica únicamente en la medida en que el Convenio resulte afectado, a menos que exista una conexión entre las reglas convencionales y las de derecho interno que hayan sido incorrectamente aplicadas. MC OCDE, Comentarios al Art. 25, Punto 8, (2012, p. 368).

<sup>113</sup> FOLCO, C. M.: *Procedimiento Tributario*, Universidad Nacional del Litoral, Santa Fe, 1994; *Procedimiento Tributario, Naturaleza y Estructura*, Segunda Edición Actualizada, Rubinzal – Culzoni Editores, 2004, p. 33.

Competentes de manera *ad hoc* o dentro de una *comisión mixta*. Ante la imposibilidad de dar respuesta al conflicto fiscal internacional, la Autoridad Competente designada al efecto debe comunicarse con la Autoridad Competente del otro Estado, a los fines de resolver de manera amistosa e informal el conflicto, y llegar a un acuerdo mutuo o amistoso, si es que las negociaciones prosperan. El hecho de internacionalizarse no le quita la naturaleza de procedimiento administrativo. Por dicha circunstancia, el procedimiento administrativo domestico es calificable como extraordinario o especial. Además, son dos las Autoridades Competentes que intervienen dentro de la segunda fase, lo que lo diferencia de los procedimientos habituales dentro de la legislación interna.

En dichos términos el Modelo Convenio de la O.C.D.E. describe lo siguiente:

*25.2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio...*<sup>114</sup>.

En dichos términos, Serrano Antón infiere, siguiendo a los comentarios del MC OCDE y ONU, que la denominación de procedimiento amistoso parece venir del propio desarrollo del procedimiento y, más concretamente, de la segunda fase en la que se puede descomponer, ya que con ésta se pretende llegar a un acuerdo entre dos Estados para solucionar una potencial o real doble imposición no querida por el Convenio Internacional firmado por las partes<sup>115</sup>.

Pensamos que con el término *procedimiento amistoso* hacemos hincapié en todo el procedimiento desde un punto de vista unitario, y en su conjunto, compuesto por cada una de sus fases, tanto nacional como internacional, y por la totalidad de procedimientos que componen el conjunto, desde su nacimiento ante el Estado de la residencia o nacionalidad, según el caso, hasta la fase internacional. En esta fase es cuando se produce la negociación amistosa del acuerdo y se deja el término “Acuerdo Amistoso” o “Acuerdo Mutuo” para designar de esa forma al resultado positivo del procedimiento amistoso, es decir un “acuerdo”.

---

<sup>114</sup> MC OCDE, (2012, p. 36 y 37).

<sup>115</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, ps. 145 y 146).



En estos términos, el art. 25.3 y 25.4 del MC OCDE se refieren en el siguiente sentido<sup>116</sup>:

*25.3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio*<sup>117</sup>.

*25.4. A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes*<sup>118</sup>.

El procedimiento, cuando se cumplen ambas fases, tiene la virtualidad de ser considerado desde un punto de vista unitario, comprensivo del Derecho Tributario Internacional y del Derecho Tributario Formal, si lo observamos en cada una de sus etapas o fases, siguiéndose la tradicional clasificación entre el Derecho Tributario y su división en formal y material, propuesta por la doctrina tributaria<sup>119</sup>.

---

<sup>116</sup> MC OCDE: (2012, p. 37).

<sup>117</sup> El apartado 3 atribuye a las “autoridades competentes de los Estados contratantes” (en generalmente a los Ministros de Hacienda o a sus representantes autorizados encargados normalmente de la aplicación del Convenio) el poder de resolver por medio de acuerdo amistoso las diferencias que puedan producirse en la interpretación del Convenio. MC OCDE, Comentario al Art. 25, punto 53, (2012, p. 383).

<sup>118</sup> MC OCDE, Comentario al Art. 25, puntos 56 a 62 (2012, pp. 384 - 385).

<sup>119</sup> El Procedimiento Amistoso forma parte del Derecho Tributario formal. La naturaleza internacional de su segunda fase no le quita esa virtualidad. Sigue siendo un procedimiento administrativo- tributario especial, correspondiente a la categoría jurídica de derecho tributario formal o administrativo. Ramón VALDÉS COSTA aclara que se refiere a la aplicación de la norma tributaria material o sustantiva al caso concreto, en los diversos aspectos de la determinación (*ascertainment, liquidación, determinación*) y percepción de tributos, control y decisión de los recursos administrativos planteados por los interesados. Asimismo, describe como Derecho Procesal Tributario como el conjunto de normas que regulan las controversias que se plantean entre los dos sujetos de la relación jurídica tributaria: fisco y contribuyente. Al igual que en el derecho tributario formal, la actividad específica del Estado en esta rama del derecho es la aplicación de la norma material a los casos concretos, pero la diferencia sustancial, entre una y otra rama, está en que el juez, ajeno a las partes, aplica la ley al caso concreto con fuerza obligatoria y todas las características de la cosa juzgada. VALDÉS COSTA, R.: (2004, p. 3, 14 y 17); Las mismas diferencias pueden predicarse entre el procedimiento y el proceso. Véase: PALACIO, L.: *Manual de Derecho Procesal Civil*, 4ta. Ed., Buenos Aires, 1973, T.I., pp. 57 y ss.; REAL, A.R.: *La regulación del procedimiento administrativo en el Uruguay, en Acto y procedimiento administrativo*, Plus Ultra, Bs.As., 1975, p. 150.

Por último, podemos referirnos al procedimiento amistoso como instituto de la ciencia del Derecho; en singular, “procedimiento amistoso”, o en plural como “procedimientos amistosos” cuando nos refiramos a cada uno de los que componen dicho instituto, sea dentro del procedimiento litigioso, interpretativo, integrativo, consultivo, como un medio de prueba informativa o incluso para el intercambio de información, la asistencia o la cooperación internacional en la materia y demás, que serán clasificados en la presente.

Con ello diremos que no existe tan sólo un procedimiento, sino al menos un conjunto unificado de procedimientos, que serán detallados luego, y que están unidos por idénticos fundamentos y finalidad.

Así, afirmamos que el procedimiento amistoso es un conjunto unificado de procedimientos, y la necesidad de que se conformen de manera unitaria está dada por su identidad frente a un mismo objetivo, atento a que confluyen en un mismo fin: evitar la doble imposición internacional, tanto jurídica como económica, y los demás conflictos de la Fiscalidad Internacional que serán detallados oportunamente. Esto para acceder, desde un punto de vista internacional, a una tutela eficiente y efectiva de los derechos del contribuyente, en las múltiples relaciones jurídicas tributarias de naturaleza internacional.

Es imposible pensar que en una red de tratados o sistema semejante, representado por diversos tipos de relaciones jurídicas tributarias a escala global, con habituales conflictos internacionales en la interpretación y aplicación de los tratados señalados, no disponga de un sistema de resolución de conflictos que sienta las bases para solucionar las infinitas y potenciales disputas o controversias. Y además, que dichos instrumentos de solución de disputas no tiendan a la eficiencia como uno de sus principales objetivos. Al igual que la gran mayoría de tratados internacionales, los Convenios para Evitar la Doble Imposición, tradicionalmente, han incorporado una cláusula denominada como Procedimiento Amistoso y en la actualidad se procura su modificación con inclusión del arbitraje internacional<sup>120</sup>.

Entendemos que dichos institutos, procedimiento amistoso y arbitraje, son diferentes desde su naturaleza; sin embargo, pueden ser complementarios y conexos entre sí,

---

<sup>120</sup> IRIARTE YANICELLI A. A. y A. A. VERSTRAETEN: (2013, pp. 653 y ss.).

formando parte de la Resolución de Disputas en materia de Derechos Internacional Tributario<sup>121</sup>.

Atento a su diferente naturaleza, cada uno de los institutos resolutivos deben ser regulados en diferentes artículos de los Modelos Convenios, no como una cuestión de mera técnica jurídica y legislativa, sino teniendo en cuenta la diferente naturaleza y estructura que ostentan, como veremos. Esta es la posición asumida por el Modelo Convenio de las Naciones Unidas en su Artículo 25, reservando un Artículo 25 A para los procedimientos amistosos tradicionalmente considerados, y un Artículo 25 B para el caso de incorporar el Arbitraje Internacional como complemento del mismo<sup>122</sup>, que pensamos es la acertada.

## **II.- EL CONCEPTO SOBRE EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL**

El Procedimiento Amistoso, para resolver problemas de interpretación y aplicación en la Fiscalidad Internacional, es un instituto del Derecho que ha tenido su nacimiento en las postrimerías del Siglo XIX, en el marco de las resoluciones pacíficas de controversias que se suscitaron a nivel del Derecho Internacional Público, y que fueran trasladadas a la especialidad del Derecho tributario, con una continua evolución.

---

<sup>121</sup> El MC OCDE de 2008 incorporó el punto 5to del Art. 25. El mismo no está configurado como un recurso alternativo ni adicional, sino que forma parte del propio Procedimiento Amistoso, como un complemento o suplemento del mismo. La solución final del caso sigue proviniendo del procedimiento amistoso, mientras que la resolución de una cuestión concreta que impide el acuerdo amistoso en ese caso se realiza a través del procedimiento arbitral. Este hecho diferencia el proceso instituido en el apartado 5 de otras formas de procedimiento arbitral comercial o público-privado en los que la competencia del órgano arbitral abarca la resolución íntegra del caso y no solo el obstáculo para llegar al acuerdo. MC OCDE, Comentarios al Art. 25.5, punto 64 (2012, p. 385). Más allá del esfuerzo de sostener el Modelo de la OCDE 2008, 2012 y 2014 la naturaleza similar del arbitraje propuesto, pensamos que al arbitraje como una institución diferentes del procedimiento amistoso, incluso como otra etapa resolutive. Por lo demás, consideramos acertadas la resolución de cuestiones no resueltas por las Autoridades Competentes, como lo precisan los comentarios al Modelo.

<sup>122</sup> Para el artículo 25 de la Convención del MCNU se ofrecen dos variantes. La variante A reproduce el artículo 25 de la Convención modelo de la OCDE, con la adición de una segunda oración en el párrafo 4, pero excluye el arbitraje en la forma prevista en el párrafo 5 de la Convención modelo de la OCDE. La variante B reproduce el artículo 25 de la Convención modelo de la OCDE, con la adición de una segunda oración en el párrafo 4, e incluye el arbitraje obligatorio en la forma prevista en el párrafo 5 de la Convención modelo de la OCDE pero con cuatro diferencias (punto A.1, MCNU, p. 378).

Es, pues, por ello, que se hace alusión a que los Procedimientos Amistosos forman parte del Derecho Internacional Tributario y del Derecho Tributario Internacional<sup>123</sup>, comprensivos ambos sectores del ordenamiento jurídico tributario de la Fiscalidad Internacional<sup>124</sup>.

Ello es así, ya que la expresión *Derecho Internacional Tributario* es un tanto equívoca, puesto que, según la opinión de la doctrina mayoritaria, la misma es compresiva no sólo de normas internacionales (*Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición*, entre otros), sino de normas de naturaleza interna. La expresión *Derecho Internacional Tributario* (*Droit Fiscal International*, *Internationales Steuerrecht*, *International Taxation*), en lo que al término “internacional” se refiere, no lo entendemos como la fuente normativa de la cual proviene -*Tratados Internacionales o normativas internas o inclusive normativas de naturaleza comunitaria*-, sino que la fuente, sea interna, comunitaria o internacional, posea un elemento de extranjería<sup>125</sup>. O mejor dicho, posea claros efectos internacionales<sup>126</sup>. En éste sentido, vemos cómo el Procedimiento Amistoso está regulado

---

<sup>123</sup> Siguiendo a Sáinz de Bujanda, puede advertirse que el Derecho Internacional Tributario es “aquella rama del Derecho Internacional, cualificada por la naturaleza tributaria de las relaciones entre Estados que en ese Derecho se regulan” y se diferencia del Derecho Tributario Internacional, porque éste comprende “el conjunto de normas de Derecho interno que disciplinan relaciones jurídicas tributarias, cuyos elementos - personales, reales o formales- quedan insertos dentro del ámbito de eficacia de ordenamientos jurídicos de diversos estados” (SAINZ DE BUJANDA, F.: 1960, p. 286; SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero*, Fac. Derecho UCM, Madrid, Tomo I, Volumen 2, 1985, pp. 557 y ss.).

<sup>124</sup> VALDÉS COSTA, R.: (2004, pp. 27 y ss.); Es conocida la discrepancia acerca de las fuentes del DIT en lo que respecta a si son normas típicamente internacionales o si son también normas de derecho interno que tienen efectos internacionales. El autor, concluye que esta “...discrepancia parece estar superada en el sentido de aceptar el sentido amplio de la expresión...”. Siguiendo a Buhler y a Knechtle, Valdéz Costa conceptúa al DIT como “...el conjunto de normas de conflicto, internacionales y nacionales y de normas sustantivas que se aplican a los hechos tributarios internacionales...” VALDÉS COSTA, R.: (2004, p.28).

<sup>125</sup> PALAO TABOADA, C.: “En su prólogo a la primera edición”, AA.VV., *Fiscalidad Internacional*, Director Fernando Serrano Antón, CEF, Madrid, 2004, pp. 13 y ss.

<sup>126</sup> Más allá de la posición asumida por la doctrina descrita de Sáinz de Bujanda, para quien el Derecho internacional tributario o Derecho internacional financiero comprendería normas de naturaleza internacional y el Derecho tributario internacional normas de naturaleza interna, es contraria a la actual tendencia doctrinaria, dicha disociación terminológica, no impide observar y categorizar el fenómeno desde la unidad conceptual, dentro del término superador Fiscalidad Internacional.

de manera íntegra por la Fiscalidad Internacional, en sus tres dimensiones, en normativa de índole internacional, interna y comunitaria, dependiendo del caso, claro está<sup>127</sup>.

Otro aspecto fundamental es que la Fiscalidad Internacional, definida como las relaciones tributarias entre Estados Soberanos, pertenece de manera incuestionable al Derecho Internacional Público<sup>128</sup>.

Al MAP, desde el punto de vista del Derecho Internacional, en principio, lo encontramos incluido en una cláusula de Tratados Internacionales para Evitar la Doble Imposición (*Derecho Internacional tributario*). A imagen y semejanza de los demás tratados concluidos en el ámbito del Derecho Internacional, los convenios de doble

---

<sup>127</sup> Las tres dimensiones de la Fiscalidad Internacional son expuestas con toda claridad por Falcón y Tella y otro, quien nos dice que: “Dentro del Derecho fiscal internacional (que, como ya sabemos, es internacional por su objeto y no por sus fuentes) coexisten normas puramente internas con convenios internacionales y normas comunitarias, pudiendo en consecuencia distinguirse un Derecho fiscal internacional convencional, un Derecho fiscal internacional comunitario o europeo (donde indica en la nota número 6 que conviene advertir que el Derecho fiscal comunitario “o europeo” no es una parte del Derecho fiscal internacional. Lo que ocurre es simplemente que algunas de las normas fiscales comunitarias regulan problemas del Derecho fiscal internacional) y un Derecho fiscal autónomo de cada Estado...”. FALCÓN y TELLA, R. y E. PULIDO GUERRA, *Derecho Fiscal Internacional*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2010, pp. 15 y ss.-

<sup>128</sup> AVI - YONAH, R. S.: “International Tax as International Law”, *Tax Law Review*, 2004, 57, 483; AVI - YONAH, R. S.: *International Tax as International Law – and Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge University Press, Cambridge, 2007, pp. 4 y ss. En ambas publicaciones el autor referenciado enuncia de manera insistente que la fiscalidad internacional forma parte del Derecho internacional público, así como las derivaciones de dicha afirmación. Pocos autores, nos dice, cuestionarían el hecho que la red de tratados fiscales internacionales forman una parte importante del derecho internacional público. Por lo tanto, la cuestión clave a resolver sería si los tratados mencionados y las leyes fiscales nacionales de diversas jurisdicciones, forman parte de un régimen o sistema fiscal internacional que tiene su fuente en los tratados internacionales mencionados y en la costumbre internacional. Para el autor, el Derecho internacional consuetudinario es el Derecho que nace de la práctica general y constante de los Estados seguidas como obligación legal. Los Tratados internacionales crean Derecho entre los Estados parte y pueden dar lugar a la creación del derecho a la creación del derecho internacional consuetudinario, cuando tales acuerdos están destinados a la adhesión general y son de hecho ampliamente aceptados. Le resulta evidente que hay prácticas fiscales internacionales que son ampliamente aceptadas y seguidas, tales como evitar la doble imposición internacional mediante la concesión de una exención para los extranjeros o un crédito por impuestos extranjero. Además, hay más de 2000 tratados fiscales bilaterales existentes y todos siguen uno de los dos modelos ampliamente aceptados (los modelos de tratados de la OCDE y de la ONU), que son muy similares entre sí y son destinados a la adhesión por los Estados en general. En consecuencia, se pregunta si esto no es suficiente para crear Derecho internacional tributario derivado de la costumbre. Se pregunta, por último, si los países no solo siguen una regla, ¿pero lo hacen siguiendo una obligación legal establecida por la costumbre? AVI - YONAH, R. S.: *International Tax as International Law – and Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge University Press, Cambridge, 2007, pp. 5 y ss.

imposición han albergado tradicionalmente en su seno a alguna disposición encaminada a resolver los posibles conflictos derivados de su interpretación y aplicación<sup>129</sup>.

## **2.1 FUENTES DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

Los convenios para evitar la doble imposición son para algunos el pilar fundamental del llamado Derecho Internacional Tributario. La red de tratados, compuesta por más de 4.500<sup>130</sup>, probablemente no existiendo dos iguales, generan un extenso marco de relaciones entre los Estados (Estado/Estado), y entre éstos y los contribuyentes (Estado/contribuyente/Estado).

La interpretación y aplicación discordante de los tratados a las situaciones de hecho que acontecen pueden habitualmente generar diversos tipos de conflictos de índole internacional<sup>131</sup>. Es difícil pensar que una red de CDIs semejante con habituales conflictos no disponga de un sistema que sienta las bases para solucionarlos. Los modelos de convenios y los Tratados firmados han previsto esta necesidad<sup>132</sup>.

El Modelo de Convenio para evitar la doble imposición preparado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, la OCDE y el MCOCDE) contiene, en su clausulado, mecanismos para resolver conflictos. El modelo preparado por la Organización de Naciones Unidas (en adelante, la ONU y el MCONU), sigue la misma línea, con algunas desviaciones, al igual que la totalidad de los modelos existentes.

---

<sup>129</sup> RIBES RIBES, A.: (2003, p. 371).

<sup>130</sup> Información obtenida de la base de datos del International Bureau of Fiscal Documentation, disponible en: [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org).

<sup>131</sup> Nos referimos puntualmente a la clasificación de los diversos tipos de conflictos en el capítulo segundo, haciendo especial alusión a los conflictos de precios de transferencia y a los generados dentro de las diferentes calificaciones de los Certificados de Emisión dentro del Sistema de la Convención Marco de Naciones Unidas sobre Cambio Climático.

<sup>132</sup> Por ejemplo, desde el punto de vista de los Derechos Humanos se ha sostenido que el reconocimiento de Derechos Fundamentales que hacen a la propia dignidad de la persona humana carecería de eficiencia si no se establecieran, juntamente con las disposiciones internas y los compromisos internacionales asumidos por los Estados, órganos efectivos de protección, con la finalidad de salvaguardar e interpretar dichos instrumentos jurídicos y juzgar la responsabilidad que le incumbe a los Estados de respetar en la persona de sus ciudadanos aquellas garantías mínimas e indispensables para su pleno desarrollo (TRUCCO, M. F.: (2011, pp. 487 y ss.). Este comentario fácilmente puede trasladarse a la materia base de nuestra investigación. Para una visión desde el Derecho Internacional Tributario puede verse RIBES RIBES A.: (2003, pp. 371 y ss).

Por ello se ha sostenido que el Procedimiento Amistoso se encuentra regulado en el artículo 25 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MC OCDE), en el artículo 25 de los Modelos de Convenio de Naciones Unidas (MC ONU) y de los Estados Unidos de Norteamérica en el mismo artículo, así como en el artículo 20 del Anexo I, el Convenio para Evitar la Doble Tributación entre los Países Miembros (Convenio Multilateral) y del art. 19, Anexo II, del Convenio Tipo para Evitar la Doble Tributación entre los Países Miembros y otros Estados Ajenos a la Subregión (Modelo Tipo-Bilateral), ambos de la Decisión 40 del Pacto Andino<sup>133</sup>. Además, la Decisión 40 mencionada fue modificada por la Decisión 578 “Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal”<sup>134</sup>, la que en su Art. 19 regula la cláusula del Procedimiento Amistoso.

Por último, la mayoría de los Modelos tratan dicha cláusula e incluyen previsiones para la resolución de los Conflictos Fiscales Internacionales. Pueden verse las perspectivas adquiridas desde el Modelo I LADT de Convenio Multilateral de Doble Imposición para América Latina, de la cláusula de resolución de conflicto en su Art. 16<sup>135</sup>.

El instituto, desde el Derecho Internacional Tributario, está regulado en los más de 4500 Convenios Bilaterales, Tratados Internacionales en concreto, que componen el *Sistema Fiscal Internacional*<sup>136</sup> y que tienen la finalidad de evitar la doble imposición y la evasión fiscal internacional en casos concretos, a diferencia de las previsiones abstractas vertidas en los Modelos para Evitar la Doble Imposición que hemos enumerado, provenientes del *Soft Law*<sup>137</sup>.

---

<sup>133</sup> Puede verse:: <http://www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/dec040s.asp>-

<sup>134</sup> Puede verse: <http://www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/dec578s.asp>.

<sup>135</sup> Puede verse: [http://www.iuet.org.uy/docs/Modelo\\_Multilateral\\_ILADT\\_FINAL.pdf](http://www.iuet.org.uy/docs/Modelo_Multilateral_ILADT_FINAL.pdf).

<sup>136</sup> Información extraída de la Base de Datos IBFD.

<sup>137</sup> La expresión *soft law* –literalmente “Derecho Blando” o “Derecho flexible”- se usa frecuentemente en el ámbito de la fiscalidad internacional para designar una heterogénea serie de instrumentos que no son fuente del Derecho, pero que tienen relevancia en la formación de las normas futuras o en la interpretación de las vigentes. Dentro de ámbito comunitario, el art. 288 del Tratado de Funcionamiento de la UE prevé que las instituciones de la Unión Europea pueden emanar “recomendaciones” -invitaciones a actuar en determinado sentido- y “dictámenes”-que expresan una opinión o un juicio de valor- sin carácter vinculante. Aunque no se traten de verdaderas fuentes del Derecho, pueden originar situaciones de confianza legítima

Desde el Derecho Tributario Internacional nos encontramos con Estados que han reglamentado al Procedimiento Amistoso dentro del Derecho Nacional, Doméstico o Interno.

A un ejemplo de ello lo encontramos en el Reglamento de Procedimientos Amistosos en España, por medio del Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, que aprobó el *Reglamento de Procedimiento Amistoso en Materia de Imposición Directa*.

La norma regula los diferentes procedimientos administrativos para encausar el desarrollo de los Procedimientos Amistosos en los cuales tiene que participar el Estado Español. Se regulan 4 alternativas procedimentales en diferentes capítulos del Real Decreto y un capítulo con disposiciones comunes a todos los procedimientos contemplados, que los unifica. Así también se diferencian dos tipos de procedimientos, el primero relacionado con el Procedimiento Amistoso derivado de los Convenios para Evitar la Doble Imposición y el Procedimiento Amistoso incluido dentro del Convenio de Arbitraje para solucionar los casos de precios de transferencia dentro de la Comunidad Europea.

Existen además otros Estados que han regulado al Procedimiento Amistoso dentro del Derecho Interno. Es importante dejar por sentado que pocos son los Estados que han regulado al MAP en su derecho doméstico, en las diversas variantes del instituto jurídico. La falta de regulación conspira contra su ineficiencia. Encontramos los siguientes Estados:

a) Alemania (Circular del 13 de Julio de 2006 del Ministerio Federal de Finanzas - IV B 6 - B 1300 – 340/06, *Memorandum on International Mutual Agreement and Arbitration procedures in the field of taxes on income and capital*)<sup>138</sup>.

b) Australia (Taxation Ruling, TR 2000/16)<sup>139</sup>.

---

no desprovistas de efectos jurídicos. FALCÓN y TELLA, R. y E. PULIDO GUERRA: (2010, p. 34); BUBUT, T.: "The Court of Justice and the OECD Model Tax Conventions or the Uncertainties of the Distinction between Hard Law, Soft Law, and No Law in the European Case Law", *Intertax*, Vol. 40, Issue 1, 2012, pp. 2 – 12; CALDERÓN CARRERO, J.: "The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law", *Intertax*, Vol. 35, Issue 1, 2007, pp. 4 – 29; GRIBNAU, H.: "Improving the Legitimacy of Soft Law in EU Tax Law", *Intertax*, Vol. 35, Issue 1, 2007, pp. 30 – 44.

<sup>138</sup> Información disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/germany-map-profile.htm>

<sup>139</sup> <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?Docid=TXR/TR200016/NAT/ATO/00001>.- Para ver los tratados firmados por Australia: <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?locid=%>



c) Bélgica (*Specific instructions with respect to the application of the Arbitration Convention of the EU circular letter - Circular letters AFA/Intern ISR/98-0170 of 07.07.2000 and AFA N° 6/2003 of 25.03.2003*)<sup>140</sup>.

d) Canadá (*Guidance on Competent Authority Assistance Under Canada's Tax, Circular Nro.: 71-17R5; Circular 94-AR; Circular 94-AR(SB); Circular 87-2R*)<sup>141</sup>.

e) Corea (*Chapter 5 of Commissioner's directive on International Tax; APA Guidance*)<sup>142</sup>.

f.) España (*Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre*)<sup>143</sup>.

g) Estados Unidos de América (*Internal Revenue Bulletin, Nro. 2006-54; Internal Revenue Manual, 4.60.2 Mutual Agreement Procedure*)<sup>144</sup>.

h) Francia (*Dispositions communes, BOI – INT-DG-20-30-20120912; procedure amiable dans le cadre bilatéral – Section 1, BOL-INT-DG-20-30-10; ou celui de la convention européenne d'arbitrage exposé au - Section 2, BOI-INT-DG-20-30-20*)<sup>145</sup>.

i) Irlanda (*Guidance Note Issued by the Revenue Commissioners - Part 35A Taxes Consolidation Act 1997*)<sup>146</sup>.

j) Italia<sup>147</sup> (*Circular Letter n. 21/E dated 5 June 2012 - Settlement of International Tax Disputes. The Mutual Agreement Procedures*).

---

27RPC/19530082/ATOtoc%27&PiT=99991231235958.-1

<sup>140</sup> Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/belgium-map-profile.htm>

<sup>141</sup> Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/canada-map-profile.htm>

<sup>142</sup> Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/koreadisputeresolutioncountryprofile.htm>

<sup>143</sup> Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/spainmapprofile.htm>

<sup>144</sup> Rev. Proc. 2006–54, p. 1035: “This document updates the procedures for requesting assistance from the U.S. competent authority under the provisions of an income, estate, or gift tax treaty to which the United States is a party. Rev. Procs. 2002–52 and 2006–26 modified and superseded. Rev. Proc. 2006–9 amplified. Rev. Rul. 92–75 clarified”. Información disponible en: <http://www.irs.gov/pub/irs-irbs/irb06-49.pdf>

<sup>145</sup> Disponible en: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/7643-PGP.html?identifiant=BOI-INT-DG-20-30-20120912>

<sup>146</sup> <http://www.revenue.ie/en/practitioner/tax-briefing/archive/2010/no-072010.html>

k) Japón (*Commissioner's Directive on MAP, June 25, 2001 (last updated on September 22, 2008)*; Section 5 of Commissioner's Directive on the Operation of Transfer Pricing, June 1, 2001), last updated on June 28, 2013)<sup>148</sup>.

l) Nueva Zelanda (*MAP and APA procedures: general guidance in IRD Tax Information Bulletin: Vol 12, No. 10 -October 2000- Appendix: Transfer Pricing Guidelines*)<sup>149</sup>.

ll) Reino Unido (*Statements of Practice, Issued up to 30 January 2012, in Transfer pricing, mutual agreement procedure and arbitration, SPI/11, sustituye Tax Bulletins 25 and 31*)<sup>150</sup>.

Todos los Estados mencionados tienen regulado al MAP en el Derecho interno como una parte de un procedimiento tributario especial, como guías o manuales procedimentales, algunos con un carácter netamente orientativo y otros como un procedimiento regular, y por lo tanto obligatorio para los Estados y los Contribuyentes.

Se observa, además, en la gran mayoría de los casos la ausencia de ley en la configuración de la política fiscal internacional. Es una ausencia que atenta contra la efectividad y seguridad jurídica de la institución, y en contra de las garantías del contribuyente, de la seguridad jurídica y de la previsión en la relación jurídica tributaria, e inclusive en contra de principios básicos de la tributación.

Los Estados miembros y colaboradores de la OCDE que aún no disponen de un procedimiento reglado, en todas las variantes descritas, son los siguientes: Austria, Argentina, Chile, Dinamarca, Estonia<sup>151</sup>, Finlandia, Grecia, Hungría, Islandia, Israel,

---

<sup>147</sup> Disponible en: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Documentazione/Fiscalita+internazionale/Normativa+e+prassi/Circular+letter+21+120605/circularletter21.pdf>

<sup>148</sup> Información disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/japan-map-profile.htm>

<sup>149</sup> Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/new-zealand-map-profile.htm>

<sup>150</sup> Disponibles en: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/47577347.pdf>. / <http://www.irs.gov/pub/irs-news/ir-00-79.pdf>

<sup>151</sup> Éste Estado tiene una guía por medio de su página Web, pero no una legislación formal al respecto, puede verse en: <http://www.emta.ee/index.php?id=21387>

México, Luxemburgo, Holanda, Noruega, Polonia, República de Eslovaquia, Eslovenia, Suecia, Suiza, Sudáfrica, Rusia, China, Georgia. Idéntico camino lo recorren los países Latinoamericanos no miembros de la OCDE.

Al decir de R. Valdés Costa, para tener una visión integral de la Fiscalidad Internacional, no puede prescindirse del Derecho Comunitario, del cual tenemos una manifestación de gran significación con las normas supranacionales de la CEE y de la Convención Interamericana de Derechos Humanos, que implican una extensión trascendental del DIT<sup>152</sup>.

Desde éstas perspectivas fue regulado el MAP en el Derecho Comunitario Tributario. Por una parte, en el art. 19 de la Decisión 578 “*Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal*”<sup>153</sup> de la Comunidad Andina (ex Art. 20 Anexo A, Convenio para Evitar la Doble Tributación entre los Países Miembros, del Pacto Andino). Por la otra, en el art. 6 del Convenio de Arbitraje, Convenio 90/436/CEE sobre la “*Eliminación de la Doble Imposición en caso de Rectificación de Beneficios entre Empresas Asociadas*”. La diferencia entre estos dos sistemas antiéticos radica en que en la Comunidad Andina, por medio de la Decisión 578, se genera un procedimiento potestativo por parte de los Estados. Depende de los Estados el llegar a un acuerdo para la solución de los conflictos, inclusive sin participación del contribuyente. Mientras que para el Convenio 90/436/CEE, si no se ponen de acuerdo las partes dentro de un término determinado, como complemento del Procedimiento Amistoso, comienza una instancia arbitral a los fines de la resolución del conflicto.

Por ultimo nos encontramos con *guías (Guidance) plurilaterales* sobre el funcionamiento del MAP, suscriptas por los Países miembros de la Asociación de Administradores Tributarios del Pacífico (*Operational Guidance for Member Countries of the Pacific Association of Tax Administrators, 2004*)<sup>154</sup>. Las *Guidance* fueron suscriptas por

---

<sup>152</sup> VALDÉS COSTA, R.: (2004, p. 28).

<sup>153</sup> Puede verse: <http://www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/dec578s.asp>

<sup>154</sup> En sus 25 años de existencia, la Asociación del Pacífico de Administradores Tributarios (PATA, por sus siglas en idioma inglés) ha tratado de proteger los ingresos fiscales y ha promovido la lucha en contra de las técnicas de evasión fiscal internacional (incluyendo los precios de transferencia) por las empresas transnacionales. A tal fin, las Autoridades Fiscales de sus cuatro países miembros (Australia, Canadá, Japón y

las siguientes Administraciones Tributarias: USA, Japón, Canadá y Australia. La naturaleza de las *Guidance* es una orientación operativa interna con referencia al MAP. El propósito de este documento es facilitar y apoyar la resolución de los casos de MAP entre los miembros de la Asociación Intergubernamental de Administradores Tributarios del Pacífico (PATA, por sus siglas en inglés), así como asegurar un tratamiento coherente y puntual de tales casos entre las Administraciones Tributarias que la conforman.

Para completar la regulación del MAP, encontramos ciertos trabajos, en la OCDE y el G20, que marcaron un cambio de paradigmas sobre el proceso y la apertura hacia al procedimiento arbitral como mecanismo suplementario o complementario de Resolución de Conflictos. Como bien lo recalca Serrano Antón<sup>155</sup>, estamos en presencia de una cláusula muy viva y cada vez más activa. Podemos agregar a las palabras del autor citado, que en la actualidad ha adquirido un nuevo impulso por la propuesta de la acción 14 del Plan Action BEPS, conducido por el G20 y recibido en el seno de la OCDE. Además, se lo ha puesto, nuevamente, en la agenda mundial del *70th Congress of the International Fiscal Association* de Septiembre de 2016, en el tema a tratar sobre “*Dispute Resolution Procedures in International Tax Matters*”.

### **III.- PROPUESTA DE UN CONCEPTO DE PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

De acuerdo a los lineamientos enunciados precedentemente, elaboramos el siguiente concepto del Procedimiento Amistoso. Más allá de su simpleza evidente, lo consideramos de gran utilidad a los fines didácticos y como punto de partida del estudio:

*El Procedimiento Amistoso (MAP) es una institución del Derecho Fiscal Internacional, perteneciente al Derecho Internacional Público. Es un conjunto unificado de instrumentos, mecanismos o procedimientos de resolución que comprenden a la totalidad*

---

Estados Unidos) se han reunido por lo menos anualmente para intercambiar información e identificar elementos disuasorios específicos para actividades de evasión de impuestos que podrían ser implementadas rápidamente. Recientemente, PATA ha publicado varios documentos para ayudar tanto a las autoridades fiscales y las empresas transnacionales en el ámbito de los Acuerdos Anticipados de Precios sobre Precios de Transferencia, Procedimientos Amistosos y Documentación Precios de Transferencia. BORKOWSKI, S. C.: “The history of PATA and its effect on advance pricing arrangements and mutual agreement procedures”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Volume 17, Issue 1, 2008, pp. 31 y ss.

<sup>155</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 144).

*de los conflictos internacionales fiscales no resueltos por los procedimientos administrativos tributarios internos. Están relacionados con la aplicación e interpretación de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición y con Prevenir el Fraude Fiscal Internacional. Y también con las reglas del propio Convenio entre las Autoridades Competentes en su representación de los Estados Contratantes, a instancias del Estado o de los Contribuyentes, siguiendo los principios de la cooperación internacional y las técnicas de la negociación internacional. Su fundamento jurídico está relacionado con las garantías del contribuyente, en la negociación y en un posterior acuerdo, en algunos casos potestativo, entre los Estados, respetuoso de los principios del Derecho Internacional. Su finalidad principal es evitar la doble imposición internacional, tanto jurídica como económica, y la discriminación del inversor extranjero. El resultado positivo del procedimiento es un “Acuerdo Amistoso” entre los Estados en conflicto, obligatorio para las partes y para los interesados en el mismo (los Estados y el Contribuyente), siempre que éstos últimos así lo acuerden. El Procedimiento Amistoso puede ser “complementado” con otros procedimientos amigables habitualmente aceptados por el Derecho Internacional Público (Art. 33 de la Carta de NU), incluso por el mecanismo del Arbitraje Internacional o Tribunales Internacionales, si es que las partes así lo acuerdan dentro del Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional, u otros instrumentos internacionales usuales.*

Por otro lado, es importante partir de una definición legal y de la idea extraída de los Reglamentos de Procedimiento Amistoso, incluidos dentro del Derecho interno de los Estados. Tomamos como referencia, en el caso de España, el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, que aprueba el Reglamento de Procedimientos Amistosos en materia de imposición directa, donde desarrolla una idea del Procedimiento Amistoso en su Exposición de Motivos, y lo define de la siguiente manera:

*“Los procedimientos amistosos constituyen un mecanismo de solución de conflictos entre dos Administraciones tributarias cuando la actuación de una o de ambas Administraciones produce o es susceptible de producir una imposición no conforme con el Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre ambos Estados, o puede producir una doble imposición. Constituyen, por tanto, un mecanismo suplementario para solucionar problemas no resueltos en otras disposiciones de los Convenios”*

Ésta definición ha sido adoptada por la doctrina tributaria española, como veremos llegado su momento.

Se observa, entre los conceptos puestos a estudio más arriba, los elementos temporales que caracterizan al procedimiento en su conjunto y algunas características fundamentales:

a.) El presupuesto configurativo del inicio del procedimiento: cuando la actuación de una o de ambas Administraciones produce -o es susceptible de producir- *una imposición no conforme con el Convenio* para evitar la Doble Imposición suscripta entre ambos Estados. Está precedido por una doble imposición efectivamente concretada, o en su estado latente, cuando la aplicación del Convenio no es conforme al mismo.

b.) Producido el conflicto, sea latente, potencial o materializado, la instancia se abre siguiéndose un procedimiento administrativo tributario interno, doméstico o nacional, presentado ante la Autoridad Competente del Estado del que es residente o nacional, según su caso. Es unilateral, desde el punto de vista de que no hay relación entre Estados, y se produce la sustanciación dentro de un solo Estado.

c.) La Autoridad Competente por sí misma no es capaz de resolver el conflicto. Paso siguiente: el procedimiento se internacionaliza por medio de la negociación entre los Estados, representados por sus Autoridades Competentes. Es bilateral, por la negociación y su sustanciación entre los dos Estados en conflicto.

d.) El Acuerdo Amistoso al que se arriba entre las partes en conflicto, el cual -en la mayoría de los casos- es potestativo de los Estados, una vez “acordado” es obligatorio para los mismos involucrados en la disputa y para los contribuyentes -de así consentirlo, previamente o con posterioridad.

e.) En algunos casos, el Procedimiento Amistoso es complementado por otros mecanismos de resolución de conflictos que buscan dotar de eficiencia al procedimiento, como es el caso del arbitraje cuando durante un periodo de tiempo no se ha llegado a ningún acuerdo amistoso. En éste punto la doctrina indica que el arbitraje público de esa forma considerada ayuda a la admisión de un MAP atento a que, por no llegar a un resultado incierto, inclusive contrario a uno de los Estados por medio de una sentencia arbitral, es un incentivo para llegar a un acuerdo.

f.) Desde la dogmática tributaria, el Procedimiento Amistoso, visto y analizado como un procedimiento, está incluido en el Derecho Tributario Administrativo o Derecho Tributario Formal. Con D. Jarach se puede recordar “...*que hay relaciones entre administración y particulares, cuyos objetos son prestaciones de diferente naturaleza de los particulares hacia la administración, y que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y de las relaciones entre administraciones públicas y particulares que sirven al desenvolvimiento de esta actividad, constituye el derecho tributario administrativo, o como se lo titula a menudo, el derecho tributario formal...*”<sup>156</sup>.

g.) Es importante sostener que el procedimiento tiende a solucionar los conflictos tributarios, como cualquier otro proceso tributario, y su finalidad se concreta en el entendimiento de los Estados partes, como técnica bilateral para evitar la doble imposición internacional y garantizar un procedimiento que busque la verdad material y la recta interpretación y aplicación de los Tratados Internacionales. La diferencia, apreciable en la segunda etapa, es su internacionalización, lo que no es una novedad, dentro de procedimientos administrativos complejos que tienden a ser bilaterales e internacionales.

h.) No se pretende, con el Procedimiento Amistoso, crear, eximir, modificar tributos, sino que es una herramienta de interpretación y aplicación de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición, en el Derecho Fiscal Internacional, en la búsqueda de una común interpretación entre los Estados y la protección al interesado: el contribuyente.

i.) De cualquier forma, el Procedimiento Amistoso es extraordinario respecto del Derecho interno, pero no deja de ser un procedimiento administrativo de naturaleza tributaria, cualificado por el elemento extranjero o internacional. La particularidad del procedimiento es que nace ante la Autoridad Competente de un Estado como cualquier otro proceso administrativo, sea una impugnación, un reclamo, o un recurso administrativo, y si la Autoridad Competente no puede resolver el conflicto, se internacionaliza, en su segunda fase, denominada como Amistosa. No es un sólo Estado el que debe bregar por el principio de la verdad material y objetiva y resolver el conflicto, sino las dos Autoridades

---

<sup>156</sup> JARACH, D.: El Hecho Imponible – Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, Abeledo – Perrot, 3ra Edición, Bs, As., 1996, p.15. VALDÉS COSTA, R.: 2004, p. 14. Nos dice VALDÉS que con el término Derecho tributario formal o Administrativo tributario, “... se refiere a la aplicación de la norma material al caso concreto, en los diversos aspectos de la determinación (ascertamiento... liquidación), y percepción del tributo, control y decisión de los recursos administrativos planteados por los interesados...” (p. 14).

Competentes de ambos Estados. Por ello se sostiene que es un procedimiento especial y diferenciado del existente con habitualidad dentro del Derecho Interno, regulado principalmente en los Convenios para Eliminar la Doble Imposición, en los Modelos de Convenios existentes. Y en la actualidad, en reglamentos internos.

j.) Su aplicación se justifica únicamente en la medida en que el Convenio internacional resulte afectado, en procura de evitar la doble imposición internacional como la discriminación al inversor no residente, en el marco del mismo Tratado internacional. Al decir de Serrano Antón, debe existir un lazo de conexión entre las reglas convencionales y las de Derecho Interno que hayan sido incorrectamente aplicadas<sup>157</sup>, para poder el procedimiento ser iniciado. Esto limita el ámbito de su aplicación, cuando pensamos el procedimiento desde un afectado, a cuestiones vinculadas con un problema con las medidas tomadas por una o más de una Administración Tributaria, relacionadas con la aplicación o interpretación “no conforme” con el Convenio internacional.

k.) Por ello diremos que el Procedimiento Amistoso es un instituto del Derecho Internacional Tributario diseñado para resolver en forma amistosa la totalidad de los conflictos fiscales internacionales que, con habitualidad, se generan dentro de la aplicación e interpretación de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición y Prevenir el Fraude Fiscal Internacional existentes.

### **3.1 EL APOORTE DE LA DOCTRINA TRIBUTARIA AL CONCEPTO DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO PROPUESTO**

Sin ánimos de describir la totalidad de la doctrina tributaria que se ha referido al procedimiento amistoso, por razones temporo-espaciales del presente trabajo, a continuación se analizarán sólo los aportes que resultan más interesantes a los fines

---

<sup>157</sup> El procedimiento constituye una vía de recurso alternativa poco utilizada hasta el momento. El procedimiento amistoso no es sino un procedimiento especial incluido en un convenio internacional y fuera del alcance de la legislación interna de cada Estado. Esta característica permite que el procedimiento amistoso sólo pueda aplicarse en los supuestos previstos en los artículos dedicados a alcanzar un acuerdo entre los dos Estados firmantes de un Convenio, en particular. Estas reflexiones pueden verse en: SERRANO ANTÓN, F.: “La Cláusula de Procedimiento Amistoso de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional. La Experiencia Española y el Derecho Comparado, Crónica Tributaria, Num. 114/2005, p. 141 y ss.



configurativos del concepto que se ha desarrollado, y que la legislación española ha receptado dentro de las motivaciones del Real Decreto 1794/2008, del 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimientos Amistosos en materia de imposición directa en España.

El instituto del Procedimiento Amistoso no es nuevo. Apareció publicado en el 4to. informe del Comité Fiscal de la OECD en Julio de 1961, dentro del Artículo 25. De ahí hasta nuestros días, la institución se ha mantenido con varias modificaciones, dentro de una constante evolución. El instituto tampoco fue un invento del Comité Fiscal de la OECD u OCDE: muchos Estados utilizaron una cláusula de resolución de los conflictos de interpretación y aplicación de los Tratados. Por ejemplo, el caso de Gran Bretaña: desde sus primeros CDI, ya contaba con una cláusula para la resolución de los conflictos de interpretación y aplicación de los Tratados<sup>158</sup>.

Hemos sostenido que los Procedimientos Amistosos incluidos dentro de los Convenios para Evitar la Doble Imposición es un conjunto unificado de procedimientos de excepción, y diferenciados de la legislación interna de los Estados contratantes, que buscan dar solución a problemas concretos de doble imposición internacional, a problemas de discriminación fiscal a contribuyentes no residentes, y a situaciones de interpretación a nivel estrictamente normativo que se generen entre los Estados Contratantes de un CDI<sup>159</sup>. También afirmamos que resuelven conflictos complejos y que el instituto está integrado por más de tres procedimientos concretos, a diferencia de lo que habitualmente estableció la doctrina más calificada. Existen dos tipos de procedimientos: uno solamente entre Estados con una naturaleza interpretativa, y otro promovido por los Contribuyentes y se desarrolla entre los Estados. Cada uno de estos tipos tiene varias clases. Otra clasificación podría estar representada: uno dentro del Convenio Europeo de Arbitraje y otro dentro de los CDIs. Al final del presente capítulo clasificaremos al MAP.

---

<sup>158</sup> LINDENCRONA G. y N. MATTSSON, (1981, p. 48).

<sup>159</sup> IRIARTE YANICELLI, A. y VERSTRAETEN A. A.: (2013, p. 663).

Además, desde el Derecho Internacional se ha dicho que existen por lo menos tres procedimientos internacionales, compuestos por la *negociación*, el *arbitraje* y la *actuación* ante las *Cortes o Tribunales Internacionales*<sup>160</sup>.

En el Derecho Internacional Tributario se puede constatar el recurso a la primera de las tres formas mencionadas: la negociación entre los Estados involucrados, representada por el procedimiento regulado en el art 25 del Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición, propuesto por la OCDE. En efecto, desde un punto de vista sustancial, se trata de una *negociación* entre Estados y no entre Contribuyentes, en la que a su vez la negociación, en vez de ser conducida por la vía diplomática, es llevada a cabo por las Autoridades Fiscales Competentes y establecida por medio de un Tratado internacional.

Las razones a favor para esta forma de solución de los conflictos tributarios reside en la buena imagen del procedimiento amistoso frente a los Estados y en la búsqueda de una interpretación común entre los Estados<sup>161</sup>. Mediante el procedimiento amistoso no se produce ninguna renuncia sustancial y profunda de la soberanía estatal en materia tributaria. En realidad, la activación del procedimiento mencionado tendiente a la eliminación de la doble imposición internacional, si bien representa por una parte una obligación para los Estados, por otra no implica la obligación de alcanzar un resultado que permita eliminar la doble imposición denunciada y satisfacer así el interés de los contribuyentes que sufren esa doble imposición. En definitiva, siempre queda subordinado a la libre e incondicionada voluntad de los Estados interesados, salvo que éstos convengan en la institución de una verdadera y propia comisión arbitral delegada para la resolución del conflicto creado por la doble imposición, según lo previsto por el cuarto y quinto punto del art. 25 del Modelo convencional citado<sup>162</sup>. Se refiere a la comisión mixta y a la institución arbitral complementaria al desarrollo del MAP. De allí la buena imagen que ha tenido el

---

<sup>160</sup> UCKMAR, V. y otros: *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Primera Edición Argentina, La Ley, Bs.As., 2011, p, 151.

<sup>161</sup> LINDENCRONA G. y N. MATTSSON, (1981, p. 49).

<sup>162</sup> DOMINICI, R.: "Las reglas para la resolución de los conflictos en materia de doble imposición internacional", en AA.VV., Dirigido por Victor UCKMAR, Curso de Derecho Tributario Internacional, Tomo I, Temis, Colombia, 2004, pp. 139 y ss.

procedimiento hasta nuestros días, buena imagen que no está acompañada de la eficiencia del procedimiento.

Encontramos la posición asumida por Serrano Antón, en cuanto en primer término describe al MAP como una cláusula dentro de los CDI para resolver conflictos fiscales internacionales, vinculada con la interpretación y aplicación de dichos Convenios. Relata al Procedimiento Amistoso como un vehículo dirigido a alcanzar una solución unificada al caso concreto. Es denominado como *amistoso* por su segunda fase o etapa, que tiene como objeto solventar el litigio amigablemente, por acuerdo entre las autoridades competentes. Indica que el procedimiento es, de cualquier forma, extraordinario respecto al Derecho Interno, y el procedimiento se justifica en la medida que exista un lazo de conexión entre las reglas convencionales y las de Derecho Interno que hayan sido incorrectamente aplicadas, o, como lo dice, que se produzca una incorrecta aplicación del CDI en los Estados. Agrega a su pensamiento que una de las características fundamentales del procedimiento viene ligada por el carácter no judicial del mismo, que impregna al mismo de un sesgo informal por la manera en la cual se adopta. Añade al marco conceptual: el contribuyente no forma parte del procedimiento, por un lado, y, por el otro, la ausencia de obligación de las partes de llegar a un acuerdo amistoso. Todo ello acentúa el carácter no judicial al que se refiere<sup>163</sup>.

Por otro lado, define al Procedimiento Amistoso de la siguiente forma. Nos dice que: *“El procedimiento amistoso constituye una vía de recurso alternativa poco utilizada hasta el momento. El procedimiento amistoso no es sino un procedimiento especial incluido en un convenio internacional y fuera, por tanto, del alcance de la legislación interna de cada Estado. Esta característica permite que el procedimiento amistoso sólo pueda aplicarse en los supuestos previstos en los artículos dedicados a alcanzar un acuerdo entre los dos Estados firmantes de un Convenio, en particular”*<sup>164</sup>.

En uno de sus últimos trabajos, avalándose el concepto legal de Procedimiento Amistoso, nos dice que: *“Los procedimientos amistosos constituyen un mecanismo de*

---

<sup>163</sup> SERRANO ANTÓN, F.: “La Cláusula de Procedimiento Amistoso de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional. LA Experiencia Española y el Derecho Comparado”, IEF, Documentos, Doc. Nro. 26-04, 2004, pp. 5 y ss.

<sup>164</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2005, pp. 143 y ss.).

*solución de conflictos entre dos Administraciones tributarias cuando la actuación de una o de ambas Administraciones produce o es susceptible de producir una imposición no conforme con el CDI suscrito entre ambos Estados, o puede producir una doble imposición. Constituyen, por tanto, un mecanismo suplementario para solucionar problemas no resueltos en otras disposiciones de los Convenios”*<sup>165</sup>.

Por último, describe como conclusión de la obra reseñada en la presente que estamos en presencia de *un procedimiento administrativo sui generis perteneciente al derecho público, conformado por una serie de actos a través de la cual se realiza una función estatal, o lo que es lo mismo, el cauce legal que los órganos de la administración pública se ven obligados a seguir en la realización de sus funciones y dentro de sus competencias respectiva, para producir actos administrativos de alcance particular (resolución particular del caso) y general (como un aspecto normativo del procedimiento)”*<sup>166</sup>.

Dentro de la nómina de autores españoles encontramos a A. Ribes Ribes, quien en su tesis doctoral definió al procedimiento amistoso como un instrumento encaminado a la búsqueda de soluciones jurídicas para los problemas planteados en el marco de los Convenios de Doble Imposición, y no para la consecución de “*arreglos transaccionales*”. Conviene subrayar, nos dice, su naturaleza no judicial<sup>167</sup>. También, para la autora, es uno de los instrumentos -con el arbitraje internacional- para solucionar los conflictos de naturaleza hermenéutica de los CDIs<sup>168</sup>.

Encontramos, además, a A. J. Martín Jiménez, quien asevera que el MAP regulado en el Artículo 25 del MCOCDE es un mecanismo suplementario para solucionar problemas de doble imposición no resueltos en otras disposiciones del CDI, sobre todo. Y, principalmente, “*constituye un mecanismo para administrar los beneficios del CDI y solventar los posibles conflictos en la aplicación del mismo*”<sup>169</sup>. Agrega, en la obra

---

<sup>165</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, pp. 116 y ss.).

<sup>166</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, pp. 143).

<sup>167</sup> RIBES RIBES, A.: (2003, p. 374, 381 y ss.).

<sup>168</sup> RIBES RIBES, A.: (2003, p. 449).

compartida con J.M. Calderón Carrero, que los aspectos básicos del procedimiento amistoso están relacionados con una regulación estrictamente internacional, siendo el mismo un mecanismo suplementario para solucionar los problemas de doble imposición no resueltos en otras disposiciones del CDI. Lo más importante: constituye un mecanismo para administrar los beneficios del CDI, solventar los posibles conflictos y, en particular, en el área de las operaciones vinculadas y los precios de transferencia. La importancia del MAP está estrechamente relacionada con las actuaciones administrativas en materia de *operaciones vinculadas/precios de transferencia*, pues la problemática de la determinación del precio de mercado en las operaciones entre empresas asociadas, de atribución de ingresos y gastos entre los establecimientos permanentes y la casa central, de los ajustes correlativos (para cuya aplicación el PA es el cauce procedimental natural), etc., ha hecho necesaria la comunicación fluida entre las distintas autoridades de los Estados contratantes, encargadas de administrar y aplicar los CDI<sup>170</sup>.

También se ha dicho que dentro del Derecho Internacional los conflictos derivados de la interpretación de los tratados pueden resolverse instando los procedimientos jurisdiccionales nacionales, acudiendo ante los tribunales internacionales, sean las Cortes o Tribunales Arbitrales. Sin embargo, en materia tributaria el celo del Estado por preservar su soberanía fiscal y la renta pública, acarrea que no sea frecuente recurrir ante dichos tribunales para resolver los conflictos, sino ante el procedimiento especial y potestativo contenido en el art. 25 del Modelo de la OCDE y de otros Modelos oficiales, como lo son el de ONU y EEUU y en los CDIs. Siguiendo dichos lineamientos, J. Arespacochaga afirma que el procedimiento amistoso es un proceso especial, potestativo de las partes, y constituye una vía previa y ajena o diferenciada a la de los canales diplomáticos tradicionales. Señala, además, como una de las características trascendentales del instituto, y diferenciado a los principios del Derecho Internacional, que el procedimiento se puede iniciar con independencia de agotar los recursos previstos en el Derecho Interno de los

---

<sup>169</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Procedimiento Amistoso”, en AA.VV.: Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea, CISS, Madrid, 2010, p. 623; MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: “El Procedimiento amistoso en los Convenios para la Eliminación de la Doble Imposición (la reforma del Art. 25 Modelo de Convención de la OCDE de 2008 y la nueva regulación española)”, Revista Peruana de Derecho Tributario – Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review, Año 3, Número 13, 2009, p.3.

<sup>170</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A. M. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: Precios de Transferencia, SUNAT – INDESTA, Colección Doctrina Tributaria y Aduanera, La Coruña, 2013, pp. 109 y 110.

Estados, sean jurisdiccionales o meramente administrativos<sup>171</sup>. Citando doctrina internacional, Arespacochaga indica que el contribuyente, para que le sea obligatorio el acuerdo amistoso, debe aceptarlo de manera expresa<sup>172</sup>. Ello configura, sin duda alguna, un límite a la discrecionalidad administrativa otorgada a las Autoridades Competentes.

Uno de los primeros autores españoles que destacan el aspecto “especial y extraordinario” del MAP fue Palao Taboada, quien manifestó que el procedimiento es una alternativa a la vía diplomática de los Estados<sup>173</sup>.

En consonancia con lo dicho, se sostuvo que el procedimiento amistoso constituye una suerte de último recurso contemplado en los Convenios -de aplicación cuando la distribución de potestades tributarias que los distintos artículos prevén-, conduce a un resultado contrario a lo previsto en los mismos. En estos supuestos de conflicto, sea que deriven de controversias específicas en la aplicación de los Convenios o de dudas interpretativas, podrá recurrirse al procedimiento amistoso, con independencia de la posibilidad de utilizar cualquier vía de recurso prevista en las legislaciones internas<sup>174</sup>.

Por su parte, M. Peláez Márquez enuncia que todos los CDIs ratificados por España al amparo del MC OCDE, regulan un procedimiento rápido de solución de posibles conflictos. Controversias que pueden surgir tanto por parte de los contribuyentes que no estén de acuerdo con las disposiciones del CDI, como entre los Estados en casos de dudas sobre la interpretación de los mismos. Además, el CDI le otorga facultades para consultarse recíprocamente ante cualquier cuestión vinculada con el CDI. Afirma que, al haber sido el Tratado el que ha legalizado esta vía procedimental especial, debe entenderse que los acuerdos tomados en un procedimiento amistoso están por encima de las resoluciones de los Tribunales ordinarios de cada Estado o de sus respectivas Administraciones. Cabe

---

<sup>171</sup> Esta regla no se ha visto reflejada en los tratados firmados por Italia.

<sup>172</sup> ARESPACOCACHAGA DE, J.: Planificación Fiscal Internacional (Convenios de Doble Imposición, Estructuras Fiscales, Tributación de no Residentes), Marcial Pons, Madrid, Segunda Edición, 1998, pp. 410 y ss.

<sup>173</sup> PALAO TABOADA, C.: (1971, p. 325).

<sup>174</sup> REDONDO SÁNCHEZ, J. y B. G. VIANA MIGUEL, “El procedimiento amistoso. Perspectivas de futuro”, IEF, Cuadernos de Formación, Vol. 3/2007, p. 188.

aplicar, para el caso, el principio constitucional, adoptado por España y la Argentina, de prevalencia de los Tratados sobre las leyes nacionales ordinarias<sup>175</sup>.

Otros autores lo conceptúan como un mecanismo de concertación adicional en desarrollo del propio Convenio, indicando que integra el mecanismo de cooperación para evitar la doble imposición internacional. Agrega que todas las facetas de cooperación entre Administraciones fiscales deben contar con el sustento de la necesaria base jurídica<sup>176</sup>. Sostiene que la resolución del conflicto tributario internacional por medio del procedimiento amistoso supone el cierre del paréntesis que el procedimiento amistoso implica en la relación jurídica tributaria ordinaria<sup>177</sup>.

El Manual sobre Procedimientos Amistosos elaborados por la OCDE nos dice que el procedimiento incluido en los Convenios para Evitar la Doble Imposición permite la designación de representantes de las Administraciones de los Estados Contratantes, denominados como Autoridades Competentes, para relacionarse entre sí a fin de resolver los desacuerdos en materia tributaria que puedan surgir entre ellas. Estas controversias comprenden casos de doble imposición - tanto jurídica como económica-, así como la falta de coherencia en la interpretación y aplicación de los Convenios. Explica que, habitualmente, los problemas de doble imposición se aminoran, superan o resuelven por medio de las cláusulas del Convenio, a través de exenciones o créditos fiscales, o

---

<sup>175</sup> PELÁEZ MARQUÉS, M.: Convenio para Evitar la Doble Imposición entre España y Argentina, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2004, pp. 145 y 146; RIVAS NIETO M. E. y A. URQUIZU CACALLÉ: Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional entre España y México, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2004, p. 167.

<sup>176</sup> PALACÍN SOTILLOS, R.: "El procedimiento amistoso y el arbitraje como instrumentos para evitar la doble imposición internacional", en: AA.VV.: Manual de Fiscalidad Internacional, Dirección: Teodoro Cordon Ezquerro, IEF, Madrid, 2004, pp. 1070 y ss.

<sup>177</sup> PALACÍN SOTILLOS, R: (2004, p. 1095); Consideramos poco feliz esta postura, debido a que en cuanto existiese un conflicto tributario internacional *-caracterizado como afirmaremos cualitativamente por la relación tributaria que tenemos de base (ordinaria) en ambos Estados y la relación internacional tributaria entre los Estados, configurando una relación compleja y plurilateral -*trae la consecuencia inmediata de controvertir el estado normal y armónico de la relaciones entre las Administraciones con los Contribuyentes. El procedimiento amistoso, viene *-mediante un diálogo jurisdiccional-* a traernos un vínculo jurídico o vehículo que permitirá arreglar, enmendar, armonizar, los desajustes producidos por la falla del *sistema fiscal internacional*. Nunca un instrumento que *suspenda, interrumpa* o ponga un *paréntesis* a la relación jurídica tributaria, fundamentada en derechos constitucionales y convencionales como veremos. Al contrario, el MAP es un instrumento que *integra* con un criterio de concurrencia, dos interpretaciones o aplicaciones dispares de los CDIs por medio de la cooperación entre los Estados Soberanos que han suscripto una Tratado con todas sus reglas y procedimientos, que resulta d obligatoria aplicación a los mismos.

determinando las competencias tributarias de los Estados contratantes. La gran mayoría de los MAP versan sobre situaciones no claras o confusas. Las Autoridades Competentes están obligadas a aplicar al máximo y de buena fe su capacidad para lograr llegar a un acuerdo. Las razones que motivan el impedimento de llegar a un acuerdo varían desde restricciones por parte del derecho interno sobre la capacidad de las Autoridades Competentes para llegar a acuerdo de naturaleza tributaria, hasta un estancamiento en cuestiones económicas sobre las valoraciones, por ejemplo en materia de precios de transferencias<sup>178</sup>.

En relación con el desarrollo del manual, y ante lo dicho en el párrafo anterior, se genera la primera práctica idónea, como lo es, “*la resolución y publicación de los problemas relativos a la interpretación o a la aplicación*”. El manual nos dice sobre este punto que las Autoridades Competentes, en el ejercicio de sus facultades, pueden abordar muchos de los problemas de naturaleza general relacionados con la interpretación y la aplicación de un CDI a fin de llegar a un acuerdo sobre los mismos. Con referencia a la publicación de los acuerdos, esto funcionaría dentro de la prevención del conflicto, atento a que serían aplicados al universo de contribuyentes que estén en idéntica o similar situación. Por ello, el manual pretende incentivar la publicación de tales acuerdos, para resolver y evitar controversias futuras<sup>179</sup>.

El glosario de la IBFD define al *Mutual Agreement Procedure (Competent Authority Procedure)* como un procedimiento administrativo previsto en los tratados fiscales para resolver las dificultades que se deriven de su aplicación. El procedimiento es comúnmente usado en casos de doble imposición internacional que no pueden ser resueltos por el uso del Tratado, como en casos de precios de transferencia<sup>180</sup>. Desde la Fiscalidad Internacional, con el término *Mutual Agreement Procedure* se denomina a aquel procedimiento instituido

---

<sup>178</sup> OCDE, Centro de Política y Administración Tributaria, IEF, Manual para la Aplicación Efectiva del Procedimiento Amistoso (MEMAP), Versión en Español de febrero de 2007, p. 11, en línea: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/OCDE/19\\_ProcedimientoAmistoso.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/OCDE/19_ProcedimientoAmistoso.pdf).

<sup>179</sup> OCDE, MEMAP: (2007, p. 13.).

<sup>180</sup> Se puede ver en línea: [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org); ROGERS – GLABUSH, J., IBFD - International Tax Glossary, IBFD, 6 Edition, Amsterdam - Netherlands, 2009, p. 287; KUIPER, W. G.: International tax glossary, 1938 – 1988, IBFD, Amsterdam – Netherlands, 1988, p. 182.



para la resolución de dificultades surgidas de la aplicación de un tratado fiscal que afecta a dos Estados<sup>181</sup>.

Sintetiza R. Falcón y Tella que, aparte de los recursos en vía administrativa y jurisdiccional que sean procedentes frente a los actos de liquidación, o en general de aplicación de los tributos y de la posibilidad de recursos directos frente a normas reglamentarias, existen una serie de vías “específicas” en los CDI para asegurar una correcta aplicación del Convenio. Dicho procedimiento consiste en el contacto de las Administraciones de los Estados contratantes, al margen de los cauces diplomáticos, a fin de intentar un acuerdo que permita resolver los casos que: a) se produzca una indebida aplicación del convenio, por cualquier causa, incluyendo una interpretación o aplicación errónea del mismo, o de la ley interna en relación con el convenio, o una incorrecta calificación de los hechos (art. 25.1); b) existan dudas sobre la interpretación o aplicación del convenio; o se produce un supuesto de doble imposición, jurídica o económica, no previsto por el convenio, o que el convenio no permite solucionar satisfactoriamente (art. 25.3)<sup>182</sup>. También señala que existen tres niveles u órdenes donde encontramos procedimientos resolutivos: el primero dentro de los CDI, el segundo en el Convenio de Arbitraje de la CE y otros Convenios Regionales, como lo puede ser la Comunidad Andina, y el tercero en el Tribunal de la Comunidad Europea o de Luxemburgo. Podríamos agregar en algunos casos dos órdenes más: los tribunales arbitrales de los tratados bilaterales de inversión y el Tribunal Europeo de los Derechos Humanos, así como su pariente cercano, el Tribunal Interamericano de Derechos Humanos y la Comisión Interamericana de Derechos Humanos.

Con referencia a la materia de “precios de transferencia” y de los “Ajustes Correspondientes” canalizados dentro del MAP, G. Sala Galván afirma que, como regla general, el Informe de la OCDE del año 1984 -primer informe exhaustivo de la OCDE sobre ajuste correspondientes- recomienda a las jurisdicciones inmersas dentro del comercio internacional de bienes y servicios entre miembros del mismo grupo o empresa, la “*consulta mutua o recíproca*” frente a un problema de precios de transferencia. Es decir,

---

<sup>181</sup> CASTRO CALVÍN, J.: *Diccionario de Fiscalidad Internacional y Aduanas*, Ed. Ariel, Barcelona, 2009, p. 692, 719, 961, 962, 1183, 1749.

<sup>182</sup> FALCÓN y TELLA R. y E. PULIDO GUERRA: (2010, pp. 187 - 188).

desde su perspectiva concibe al MAP como un mecanismo de regularización de los precios de transferencia para eliminar la doble imposición económica por medio de la consulta mutua entre las Autoridades Competentes, promovido por el contribuyente afectado<sup>183</sup>.

En idéntico sentido, desde Argentina, la doctrina se ha referido a ello diciéndonos que el procedimiento descrito en el artículo 25 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional de la OCDE, constituye un mecanismo que permite a las autoridades competentes de dos jurisdicciones solucionar los problemas de doble imposición generados por los ajustes de precios de transferencia. El acuerdo compromete a las administraciones tributarias a esforzarse en llegar a un entendimiento respecto de la aplicación de sus respectivas normativas, aunque no se encuentran obligadas en materia de precios de transferencia a llegar a un acuerdo. Afirman, sin embargo, que el MAP puede llegar a tener el problema de limitaciones internas, por la propia normativa, sobre la negociación de las autoridades tributarias<sup>184</sup>. Pensamos, desde la Argentina, que en la actualidad no existen normativas constitucionales ni legales que limiten al MAP; todo lo contrario, como lo fundamentaremos oportunamente<sup>185</sup>.

Por último, el Plan de Acción BEPS de la OCDE en la Acción 14 sostiene dentro de las discusiones actuales y perspectivas futuras del instituto que se debe “*hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias*”.

Dentro de este marco, el plan de acción procura desarrollar soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los procedimientos amistosos, incluyendo la ausencia de disposiciones sobre arbitraje en la mayoría de convenios y el hecho de que el acceso a los procedimientos amistosos y el arbitraje pueda ser denegado en algunos casos. Se infiere que

---

<sup>183</sup> SALA GALVAÑ, G.: *Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, p. 371.

<sup>184</sup> CAMPAGNALE, N. P., CATINOT S. G., y A. J. PARRONDO: *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, Ed. La Ley, Bs. As., 2000, p. 121; LEVENE, C.: “Convenios para Evitar la Doble Imposición. Previsiones sobre precios de Transferencia”, en: AA.VV., GOLDEMBERG, C. (Directora), *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, La Ley, Bs. As., 2007, pp. 630 y ss.

<sup>185</sup> Sin embargo, existe una fuerte oposición, pensamos, más por el peso de la tradición que por límites de índole constitucional, a la incorporación del Arbitraje Internacional, incluso la variante *soft* utilizada por el MC OCDE de 2008 (vigente en el MCOCDE 2014), como complemento del desarrollo del MAP.

las acciones para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios deben estar complementados con acciones que garanticen la certeza y la previsibilidad en los negocios<sup>186</sup>. Con fecha 18 de diciembre de 2014 se publicaron en la página web de la OCDE -*Dispute Resolution*- la versión preliminar sobre el debate de la acción 14 del Plan de Acción BEPS. La primera reunión de consulta pública se realizó en París en el Centro de Conferencias de la OCDE el día 23 de enero de 2015.

El documento para el debate elaborado por la OCDE reconoce que, a pesar de múltiples intentos para hacer mecanismos de resolución de disputas más eficaces, la OCDE debe seguir avanzando sobre la transparencia y eficacia de los procedimientos, motivada en que la mayoría de los conflictos han ido incrementándose. También se reconoce que no hay un consenso universal sobre un MAP obligatorio y vinculante para las partes. Con la consulta pública se espera identificar de manera exhaustiva los obstáculos que impiden a los países resolver sus conflictos fiscales internacionales por medio del MAP, dentro del más amplio contexto relacionado con tres enfoques bien determinados: a) compromisos políticos para eliminar efectivamente una imposición no conforme con el CDI (los compromisos políticos aludidos reflejan una clara dimensión política del Plan de Acción BEPS); b) proporcionar nuevas medidas para mejorar el acceso al MAP y procedimientos complementarios al mismo; c) establecer un mecanismo de seguimiento para comprobar la correcta aplicación de la política acordada, del compromiso asumido.

Dentro de los fundamentos de la Acción 14, surgen de forma evidente las argumentaciones relacionadas con la falta de eficacia del procedimiento, tal cual está considerado dentro del Art. 25 del MCOCDE y en más de 4000 Convenios Bilaterales. Es

---

<sup>186</sup> Un complemento importante del trabajo en asuntos de erosión de la base imponible y de traslado de beneficios será trabajar para mejorar la eficacia de los procedimientos amistosos. La interpretación y la aplicación de las normas nuevas que resulten del trabajo descrito más arriba podrían introducir elementos de incertidumbre que deberían ser minimizadas todo lo posible. Por consiguiente se realizarán trabajos destinados a examinar y luchar contra obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias derivadas de la aplicación del convenio mediante los procedimientos amistosos. Asimismo se tendrá en cuenta la posibilidad de completar las disposiciones existentes sobre los procedimientos amistosos en los convenios fiscales con una cláusula de arbitraje obligatorio y vinculante. OCDE, Plan de Acción BEPS (Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios), OCDE, París, 2014, p. 27. Disponible en línea, versión en idioma español (24.09.15): <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf>.

decir, puede conceptualizarse y caracterizarse como un procedimiento no eficaz de resolución de conflictos<sup>187</sup>.

Dentro del Plan de Acción mencionado se espera -mediante un compromiso político de los Estados- mejorar la efectividad del MAP, dentro de cuatro (4) principios bien determinados que deben caracterizarlo y definirlo.

a.) Asegurar que los MAPs dentro de los CDIs sean aplicados de buena fe por parte de las Autoridades Competentes.

b.) Asegurar que los procedimientos administrativos puedan promover a la prevención y la solución de las controversias dentro de los CDIs.

c.) Asegurar que los contribuyentes puedan acceder al procedimiento amistoso cuando los casos sean elegibles.

d.) Por último, asegurar que los casos sean resueltos una vez que estén dentro de la fase internacional o amistosa, es decir, dentro del procedimiento amistoso en el sentido estricto de la expresión.

Mencionadas las características más relevantes de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS, se podrá definir al MAP propuesto como un mecanismo eficiente de resolución de conflictos fiscales internacionales entre las Autoridades Competentes de cada Estado parte, siempre y cuando, el procedimiento sea encausado de buena fe por las AC<sup>188</sup>, bregando por

---

<sup>187</sup> OCDE, *Discussion Draft, "Make Dispute Resolution Mechanisms more Effective"*, OCDE, París, párrafo 2, Segundo, 3ro. y 4to., p. 4 y 5. Disponible en línea: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/discussion-draft-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>

<sup>188</sup> Dentro del punto opción "Asegurar que las obligaciones incluidas dentro del Tratado relativas al Procedimiento Amistoso se implemente plenamente de buena fe", se establece que el mecanismo de solución de controversias previsto en el artículo 25 del Modelo de la OCDE es parte integrante de las obligaciones asumidas por los Estados en la celebración de los Convenios de Doble Imposición y las disposiciones del artículo deben aplicarse plenamente de buena fe, de acuerdo con sus términos y a la luz del objeto y fin de los Tratados fiscales internacionales. El Plan BEPS por medio de la acción 14 pretende generar la obligación de resolver de buena fe el conflicto, indicándose que: "...En particular, el requisito establecido en el apartado 2 que las autoridades competentes "se esforzarán" para resolver la cuestión mediante un Acuerdo Amistoso, significa que las Autoridades Competentes tienen la obligación de tratar de resolver el caso en principio, de manera justa y objetiva, en cuanto al fondo del litigio, de acuerdo con los términos de la Convención y los principios aplicables del derecho internacional...". Véase: Parágrafo 9no - *Discussion Draft* - MDRME, OCDE, 2014, p. 6. Pensamos, al respecto que si se quiere lograr la obligatoriedad del Procedimiento amistoso el art. 25 del MCOCDE debiera modificarse por el siguiente: ART. 25.2: La Autoridad Competente, si la reclamación le parece fundada y si no pudiera por sí misma o con la ayuda de

la participación de los contribuyentes interesados, y dentro de un acceso irrestricto cuando los casos sean elegibles<sup>189</sup>.

### **3.2 DEFINICIÓN NORMATIVA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

En el caso de España, el Real Decreto 1794/2008, del 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimientos Amistosos en materia de imposición directa, desarrolla una idea del procedimiento dentro de su Exposición de Motivos. Establece que los procedimientos amistosos constituyen un mecanismo de solución de conflictos entre dos Administraciones tributarias cuando la actuación de una o de ambas Administraciones produce o es susceptible de producir una imposición no conforme con el Convenio, para evitar la Doble Imposición suscripta entre ambos Estados, o puede producir una doble imposición. Constituyen, por tanto, un mecanismo suplementario para solucionar problemas no resueltos en otras disposiciones de los Convenios.

Destaca, además, que en el ámbito internacional este tipo de mecanismos de resolución de conflictos ha adquirido un mayor protagonismo en los últimos tiempos; por ello, y en aras de una mayor seguridad jurídica, las Administraciones Tributarias han ido desarrollando diferentes mecanismos que permitan la aplicación efectiva de estos procedimientos.

Además, diferencia al Procedimiento Amistoso incluido dentro de los Convenios para Evitar la Doble Imposición firmados por España, del Convenio Europeo de Arbitraje

---

mecanismos complementarios encontrar una solución satisfactoria dentro de la fase nacional, estará obligada a resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio.

<sup>189</sup> Dentro del punto la opción “Asegurar que los contribuyentes puedan acceder al procedimiento amistoso cuando el caso sea elegible”. En el párrafo 25 describe que cuando los procedimientos para acceder y utilizar el MAP no son transparentes o son excesivamente complejos, lo más probable es que los contribuyentes busquen otras alternativas de resolución y el MAP no sea elegible. Habitualmente disputar la doble imposición dentro de la vía interna o tratarán de aminorarla incluyéndola como costo de la operación internacional realizada, lo que los hará menos competitivos sin duda alguna. Dentro del Plan de Acción nro. 14 se elabora la opción 10 donde se manifiesta: “...Mejorar la transparencia y la sencillez de los procedimientos para acceder y utilizar el MAP. Los países participante podrían comprometerse a adoptar las mejores prácticas (*Best Practices*) actualmente incluidas dentro del MEMAP, relativas a la transparencia y la sencillez de los procedimientos para acceder y utilizar el procedimiento amistoso, debiéndose reducir al mínimo los trámites del procedimiento...”. OCDE - MDRME: (2014, p. 12).

(Convenio 90/436/CEE, del 23 de julio de 1990), relativo a la supresión de la doble imposición en caso de correcciones de beneficios de empresas asociadas o de precios de transferencia.

Se advierte, desde el inicio, que la República Argentina no tiene regulado al procedimiento amistoso en la legislación doméstica; sólo hace referencia al mismo en los Convenios firmados para Evitar la Doble Imposición Internacional. Por lo tanto, no lo conceptúa o lo define legalmente. Incluso, la doctrina no ha sido muy proclive, desde la Argentina, al desarrollo del procedimiento, existiendo pocos trabajos que se han ocupado del mismo y que han reclamado la regulación.

Por ejemplo, Juan Carlos Yemma, en una charla desarrollada en el marco de un Seminario sobre Precios de Transferencia en la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, manifestó la necesidad de regulación del procedimiento desde la República Argentina<sup>190</sup>. Sin embargo, no es una opinión unánime. Por su parte, A. H. Figueroa, refiriéndose al plan de acción BEPS, sostiene que el mundo empresario debe asumir el riesgo de invertir en otro país y ese otro país debe minimizar ese riesgo, si pretende captar inversiones externas. La discriminación en contra de las empresas nacionales a que nos referimos, nos dice, es evidente, porque para las mismas no existe el Procedimiento Amistoso y el Arbitraje obligatorio y vinculante que se pretende con el Plan de Acción BEPS Nro. 14. Afirmo, además, que en ello se nota la “mano invisible” de la Cámara de Comercio Internacional (CCI)<sup>191</sup>.

Encontramos un dictamen aislado de la Dirección General Impositiva: conceptúa al procedimiento dentro de un caso de intercambio de información entre los Estados

---

<sup>190</sup> Parte de la idea de conflictos de doble imposición potencialmente inminentes y sobre la necesidad de regular desde nuestras latitudes la resolución de disputas. Advierte que desde la OCDE se ha registrado movimientos, en tanto se ha dictado el Manual de Procedimientos Amistosos del art. 25 del Convenio Modelo (MEMAP). Indica que existen casos aislados, como el caso de España, que regularon el procedimiento sobre la base de un reglamento ad hoc respecto de los procedimientos amistosos, lo que permite a los Fiscos enfrentados utilizar esta vía, hasta ahora poco recorrida, en la búsqueda de alguna solución que satisfaga los intereses del Fisco y del Contribuyente, por medio de consultas a los fines de resolver la controversia (YEMMA, J. C.: “¿Irremediable camino a la doble imposición internacional?”, Revista de Derecho Fiscal (RDF), Bs. As., Enero – Febrero de 2008, Nro. 1, p. 199).

<sup>191</sup> FIGUEROA A. H.: “El plan de acción OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios, BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), Impuestos, Bs. As., 2014- Nro. 11, p. 74.

contratantes (Dictamen 16/94 de la Dirección de Asesoría Legal<sup>192</sup>). Dentro de él se infiere que “...en relación con las acciones que tienen los contribuyentes, a los efectos de impugnar la validez de la información suministrada, cabe consignar que además de los recursos y acciones previstos en forma ordinaria por la legislación interna de cada país, algunos Convenios (como por ejemplo: los celebrados con Alemania, Francia, Austria, Brasil, Italia, EEUU y España) contienen una norma específica denominada “Procedimiento Amistoso”, mediante el cual, el residente del Estado contratante que considera que las medidas llevadas a cabo por alguno de los Estados contratante, representen o puedan representar para él una imposición que no se ajuste al Convenio, puede someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que es residente. *“El mencionado procedimiento es un intento por resolver, cualesquiera disputas que pudieran surgir respecto de la aplicación del Tratado (cfr. Conferencia Técnica del CIAT – Venecia, Italia 1-5 de noviembre de 1993 – Tema 6.1). ... Los procedimientos amistosos pueden ser “políticos o jurídicos”. Los primeros se usan indistintamente para acciones de cooperación o para situaciones conflictivas. Los segundos se emplean más frecuentemente en estas últimas (cfr. Manual de Política Internacional, Mario Amadeo). Y en última instancia, es el medio del que disponen los contribuyentes para someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o nacional...”*<sup>193</sup>

### **3.3 OBSERVACIONES A LA DEFINICIÓN DADA POR EL REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS (R.D. 1794/2008, DE 3 DE NOVIEMBRE DE 2008)**

Entre las cuestiones que se pueden reprochar a la definición de procedimiento amistoso contenida en el Real Decreto 1794/2008 de España y sostenida por parte de la doctrina española, está dada por el hecho de que al mecanismo de resolución lo titularizan los Estados, únicos sujetos del Derecho Internacional, y no las Administraciones Tributarias.

---

<sup>192</sup> Dictamen 16/94 (D.A.L.), Bol. DGI 490.

<sup>193</sup> LEVENE, C.: “Convenios para Evitar la Doble Imposición- Previsiones sobre Precios de Transferencia”, en: GOLDEMBERG, C. (Dir.), AA. VV.: *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, Bs. As., La Ley, 2007, p. 668 y 669.

Las relaciones tributarias a nivel internacional están reflejadas entre naciones soberanas, regidas en primera medida por el Derecho Internacional Público, como ya lo hemos manifestado en páginas anteriores.

El Estado es sujeto de Derecho Internacional, y de esa forma se presenta ante el otro Estado para resolver un conflicto particular de doble imposición que tiene trascendencia internacional, más allá que en la práctica lo representen las Autoridades Competentes por delegación de competencias. No se presentan por sí, con personalidad jurídica propia de la cual carecen, sino como parte de un Estado, como partícipes en su personalidad, como personas jurídicas de Derecho Público Internacional, y por lo tanto sujetos del Derecho Internacional.

Partir de esta idea es central para entender que la Autoridad Competente -incluso la Administración Tributaria<sup>194</sup> que en algunas ocasiones actúa como Autoridad Competente como se ha visto en España en materia de precios de transferencia, o como coadyuvante de la misma, en otros casos- debe actuar de buena fe en la interpretación y aplicación del CDI, lo que implica aplicar de buena fe la cláusula de resolución de disputas, como mecanismo de resolución de conflictos siguiendo el objeto y fin del Tratado que es evitar la doble imposición internacional. En la actualidad podría existir una obligación implícita de llegar a un acuerdo. Debe abandonar los intereses del Estado para tratar de aplicar libremente y con independencia el CDI, con la otra Autoridad Competente, guiados por el objeto y fin del Tratado<sup>195</sup>.

---

<sup>194</sup> En muchas ocasiones la Administración Tributaria actúa dentro del Derecho doméstico con un criterio sumamente agresivo, fiscalista y recaudador, utilizando en variadas ocasiones un *fumus persecutionis*, incursas dentro de sus facultades de fiscalización e inspección, incluso dentro de sus funciones administrativas internas. Pensamos que cuando asume las competencias de Autoridad Competente no debería dirigirse de idéntica manera. Está obligada por el Tratado internacional a solucionar los conflictos que puedan sucederse dentro del mismo. Debe comportarse de buena fe, cumpliéndose los objetivos y fines del CDI.

<sup>195</sup> Podemos ver la dirección que asumió la OCDE dentro del Plan de Acción BEPS- Acción 14, en el siguiente sentido: El mecanismo de solución de controversias previsto en el artículo 25 del Modelo de la OCDE es parte integrante de las obligaciones asumidas por un Estado contratante en la celebración de un Tratado de naturaleza tributaria y las disposiciones del artículo deben aplicarse plenamente en la buena fe de acuerdo, con sus términos y a la luz del objeto y fin de los tratados fiscales y de los principios de Derecho internacional público. Ello puede hacernos presumir la obligatoriedad implícita de llegar a un acuerdo amistoso en casos no complejos y claros. Uno de los principales obstáculos a los que se refiere la OCDE dentro del proyecto “Hacer mecanismos de resolución de disputas más efectivos” es la ausencia de



Nos llama la atención que el legislador español no haya tenido en cuenta opiniones de la doctrina, escritas hace algún tiempo, como por ejemplo las vertidas por C. Palao Taboada, en su trabajo titulado “*El Procedimiento Amistoso en los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición*”<sup>196</sup>, en 1972, donde se preguntaba en que personalidad y a que título intervienen las “Autoridades Competentes” en el procedimiento. Y si se trata de un único procedimiento, si bien con diversos objetos o, por el contrario, si el procedimiento tiene distinta naturaleza según el tipo de cuestión planteada (resolución de la reclamación, interpretación del convenio, integración normativa). Matizando la primera cuestión -sobre qué título participa la Autoridad Competente designada al efecto por el CDI y por la Legislación doméstica de los Estados-, entiende que sí participa por sí o por el Estado. El autor deja en claro que, al momento de acordar un Procedimiento Amistoso, lo hace el propio Estado y no uno de sus órganos. Lo que amerita indicar que se somete a las reglas del Derecho Internacional Público, como lo hemos sostenido, y es la tendencia moderna asumida por la OCDE.

Entendemos que los Convenios, al incorporar al Procedimiento Amistoso, crean un canal directo de comunicación entre los Estados dentro del principio de cooperación internacional, que evita la vía diplomática. Es una excepción a la vía diplomática entre los Estados. Esta situación se justifica por la complejidad en las que están envueltos los conflictos fiscales internacionales, y evidencia la necesidad de contar con un cuerpo de funcionarios que respondan a esas cualidades, representadas dentro del término Autoridad Competente<sup>197</sup>.

---

obligatoriedad del art. 25. (1) para resolver los casos planteados por procedimientos amistosos. La opción nro. 1 propuesta por la OCDE en la propuesta de debate está relacionada con: añadir el siguiente párrafo al Comentario sobre el artículo 25 con el fin de destacar que el procedimiento de acuerdo mutuo es una parte integral de las obligaciones que se derivan de la celebración de un tratado tributario: Agregue el punto 5.1 siguiente al Comentario al MCOCDE sobre el artículo 25. Parágrafo 5.1 La obligación de resolver en los procedimientos amistosos de los casos de una imposición no conforme con la Convención, es una parte integral de las obligaciones asumidas por un Estado contratante en la celebración de un tratado tributario y debe ser cumplido de buena fe. En particular, el requisito establecido en el apartado 2 que la autoridad competente "se esforzarán" para resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante significa que las autoridades competentes tienen la obligación de tratar de resolver el caso en principio, de manera justa y objetiva, en cuanto al fondo del asunto, de acuerdo con los términos de la Convención y los principios aplicables del derecho internacional en juego.

<sup>196</sup> PALAO TABOADA, C.: (1972, p. 311).

En esta pequeña reflexión no pretendemos analizar la teoría de la delegación legislativa pretendida por W. Studer, quien sostiene que se han delegado competencias legislativas y que el acuerdo tiene naturaleza normativa, sino precisar que lo que se delega son las competencias administrativas a los fines de resolver el conflicto fiscal internacional entre dos Estados, representados por las Autoridades Competentes, y no facultades, a los efectos de perfeccionar el Tratado por medio de competencias de índole legislativo<sup>198</sup>.

Creemos más aceptada la teoría de la representación del Estado con la que actúan las Autoridades Competentes en su faz administrativa: se transfieren o delegan facultades para llegar a un acuerdo y no para modificar el tratado internacional. El acuerdo versa sobre un conflicto concreto -incluso potencial dentro de lo concretable-, sobre la aplicación o interpretación no conforme con el Tratado.

Las Autoridades Competentes son representantes del Estado frente a otro Estado suscribiente del tratado, representando dichos órganos al Estado en su personalidad internacional, y siendo una vía alternativa, diferencial, especial y de excepción, a los órganos diplomáticos y los recursos internos, que con la generalidad de los casos tienen competencia para la representación exterior y para resolver este tipo de conflictos internamente.

Otro punto destacable de la definición legal está dado por su falta de universalidad frente al conjunto de procedimientos que integra la institución, atento a que la misma puede ser aplicada tan sólo a los conflictos fiscales internacionales entre un contribuyente, empresa o persona física, y un Estado determinado, y bajo el requerimiento del contribuyente. Es decir, cuando se trata de un MAP para resolver conflictos concretos del CDI y no problemas de interpretación, en su caso, genéricos.

Ello puede explicarse atento a que el Real Decreto analizado instituye sólo un tipo de procedimientos amistosos: el procedimiento que es instado por el contribuyente, el llamado propiamente dicho, o para resolver problemas específicos. Deja al margen el que es instado

---

<sup>197</sup> STUDER, W.: (1971, p. 92 y ss.).

<sup>198</sup> Studer infiere que lo que se delega son competencias legislativas en las Autoridades Competentes, las que con posterioridad son ratificadas por el Poder Legislativo una vez que se proceda a incorporar las interpretaciones o los acuerdos por la legislación doméstica de los Estados. STUDER, W.: (1971, p. 92 y ss.)

por el Estado en la búsqueda de clarificar e interpretar las normativas que integran el tratado, intercambiar información o incluso estar actualizado sobre las normativas de fiscalidad internacional que posee el otro Estado. Todos los canales mencionados son más informales y quizás no se precisen reglas claras, ya que en el MAP propiamente dicho el contribuyente es el damnificado por una liquidación no conforme con el CDI; y es necesario disponer de un procedimiento que se ampare en el Derecho de defensa y las garantías del Contribuyente. En su momento caracterizaremos cada uno de los procesos cuando prestemos atención a los diferentes tipos de procedimientos amistosos que integran el conjunto. Por ello es que sostenemos que los procedimientos amistosos son un conjunto unificados de procedimientos de excepción, que buscan dar solución a problemas concretos de doble imposición internacional y de discriminación fiscal al inversor extranjero (conflictos en la aplicación del tratado), y a conflictos de interpretación que generen los CDIs suscriptos por los Estados.

### **3.4 LINEAMIENTOS FINALES SOBRE EL CONCEPTO PROPUESTO**

Recordemos que hemos definido al MAP de la siguiente manera: *El Procedimiento Amistoso (MAP) es una institución del Derecho Fiscal Internacional, perteneciente al Derecho Internacional Público. Es un conjunto unificado de instrumentos, mecanismos o procedimientos de resolución que comprenden a la totalidad de los conflictos internacionales fiscales no resueltos por los procedimientos administrativos tributarios internos, relacionados con la aplicación e interpretación de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición y con Prevenir el Fraude Fiscal Internacional, y con las reglas del propio Convenio, entre las Autoridades Competentes en su representación de los Estados Contratantes, a instancias del Estado o de los Contribuyentes, siguiendo los principios de la cooperación internacional y las técnicas de la negociación internacional. Su fundamento jurídico está relacionado con las garantías del contribuyente, en la negociación y un posterior acuerdo, en algunos casos potestativo entre los Estados, respetuoso de los principios del Derecho Internacional. Su finalidad principal es evitar la doble imposición internacional, tanto jurídica como económica, y la discriminación del inversor extranjero. El resultado positivo del procedimiento es un “Acuerdo Amistoso” entre los Estados en conflicto, obligatorio para las partes y para los interesados en él*

*mismo, es decir los Estados y el Contribuyente, siempre que éstos últimos así lo acuerden. El Procedimiento Amistoso puede ser “complementado” con otros procedimientos amistables habitualmente aceptados por el Derecho Internacional Público (Art. 33 de la Carta de NU), incluso por el mecanismo del Arbitraje Internacional o Tribunales Internacionales, si es que las partes así lo acuerdan dentro del Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional, u otros instrumentos internacionales usuales.*

Sólo resta analizar que, si bien el MAP es extraordinario a los procedimientos administrativos y tributarios típicos domésticos, coexiste con los mismos. Los Convenios de Doble Imposición, aunque nacen de un instrumento jurídico de gran trascendencia como los Tratados internacionales, son una fuente de conflictos tributarios permanentes, en su interpretación y aplicación<sup>199</sup>. Al igual que el resto de los Tratados internacionales<sup>200</sup>.

Por lo tanto, la finalidad del MAP está relacionada, en primer término, por ser un instrumento de resolución de dichos conflictos, con naturaleza de un procedimiento administrativo especial. Es decir, debe corregir las fallas en la interpretación y aplicación de los Convenios, instadas por el contribuyente a la Autoridad Competente de cada Estado, donde sea residente o en caso de la discriminación, bajo la opción del Estado de la nacionalidad. En especial, la doble imposición internacional producida o en su potencia, y la discriminación tributaria al inversor extranjero, como conflictos típicos y generales dentro de la fiscalidad internacional<sup>201</sup>.

En segundo término, podemos avizorar al MAP como un importante mecanismo de coordinación, cooperación e interpretación conjunta de los Convenios desde el plano de las relaciones internacionales vinculadas con las finanzas públicas, donde se busca una común interpretación. Ello podría representar un plano político de la institución. Y correspondería su análisis dentro de la órbita de las relaciones internacionales.

---

<sup>199</sup> GROEN, G.: “Arbitration in Bilateral Tax Treaties”, Intertax, 2002, Vol. 30, Issue 1, pp. 3 y ss.; ZÜGER, M.: “Conflict Resolution in Tax Treaty Law”, Intertax, 2001, Vol. 30, Issue 10, p. 342; IRIARTE YANICICELLI, A. A. y A. A. VERSTRAETEN: (2013, pp. 654 y ss).

<sup>200</sup> VANOSSI, J. R. y A. R. DALLA VIA: Régimen Constitucional de los Tratados, Abeledo Perrot, Bs. As., 2000, pp. 255 y ss.; FAYT, C. S.: La Constitución Nacional y los Tribunales Internacionales de Arbitraje, La Ley, Bs. As., 2007, pp. 87 y ss.

<sup>201</sup> Dentro del Capítulo II se verán las situaciones que generan dichos conflictos y cómo podemos clasificarlos.

Debemos diferenciar a la institución Procedimiento Amistoso del resultado del mismo. El Procedimiento Amistoso puede ser truncado y nunca llegar a cumplir con su finalidad, es decir llegar a un Acuerdo Amistoso; o, en su caso, podemos encontrarnos con un Acuerdo de carácter interpretativo, que de alguna forma ayude a la comprensión bilateral del Tratado, a la unificación de su hermenéutica y a su interpretación común, o de carácter aplicativo del Convenio, analizando particularmente la relación existente entre los hechos del caso y el Convenio.

Es importante comprender que las partes *-los Estados-* no tienen obligación de llegar a un resultado amistoso. Pero sí la obligación de sentarse a negociar, de buena fe y por cualquier medio, siguiéndose para ello el principio del informalismo dentro del Derecho Administrativo. Con respecto al Acuerdo, no hay obligación de llegar al mismo, lo que muchas veces conspira en contra de su eficiencia y eficacia, incluso en contra del objeto y fin del Convenio. Pero si se llega a un Acuerdo Amistoso, es obligatorio para las Administraciones Fiscales de los Estados y para el contribuyente, cuando éste acepte de antemano la obligatoriedad del dictamen o de manera posterior. Asimismo, no dudamos sobre la obligatoriedad de un acuerdo consentido por el contribuyente que no se ha opuesto al mismo y ha causado estado. Tampoco dudamos de la posibilidad de que el contribuyente, si la legislación lo permite, interponga un arbitraje internacional o recurra a organismos internacionales habilitados<sup>202</sup>, frente a un acuerdo no conveniente.

Entendemos que siempre, incluso tomando al MAP como un procedimiento administrativo especial y diferenciado de carácter internacional, el contribuyente tendría

---

<sup>202</sup> CALDERÓN, J. M.: (2001, p. 362); (2004, p. 1193); RUNGE, B. R.: "Mutual Agreement Procedures and the Role of the Taxpayer", ITPJ, IBFD, 2002, pp. 16 y ss. El autor manifiesta que los contribuyentes no deben retroceder ante la negativa de una solicitud de un MAP si la doble imposición se ha producido o es probable que surjan, defendiendo así sus derechos. ZÜGER, M.: "The ECJ as Arbitration Court for the New Austria – Germany Tax Treaty", European Taxation, IBFD, 2000, pp. 101 y ss. Nos dice el art. 25. 5 del Tratado entre Austria y Alemania lo siguiente: "If any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of this Convention cannot be resolved by the competent authorities in a mutual agreement procedure within a period of three years after the question was raised pursuant to the previous paragraphs of this Article, the States are on request of a person mentioned in Paragraph 1 of this Article obliged to submit the case for arbitration to the Court of Justice of the European Communities (Article 182 EC Treaty)". Es decir pasado los tres años de planteado un MAP sin resolverse el Contribuyente tendría el Derecho de plantear una apelación ante la Corte de Justicia de las Comunidades Europeas en conformidad con el art. 182 del Tratado de la CE.

derecho a una doble instancia<sup>203</sup>. Ello nos obliga a replantear el procedimiento, de acuerdo a las garantías del Derecho Convencional aplicables a Órganos Administrativos<sup>204</sup>.

#### **IV. CARACTERÍSTICAS DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS**

El estudio institucional propuesto no estaría completo sin antes analizar sus caracteres generales y particulares, además de sus antecedentes históricos, a los efectos de evaluar la dinámica y evolución del mismo desde su primera configuración hasta nuestros días. En las páginas que siguen abordaremos la cuestión vinculada con los caracteres del Procedimiento Amistoso, separándolos esencialmente en dos partes. Los caracteres comunes a todos los procedimientos amistosos conocidos por el Derecho -o también llamados procesos amistosos genéricos-, por un lado, y los caracteres específicos de los Procedimientos Amistosos dentro del Derecho Fiscal Internacional o Derecho Internacional Tributario.

##### **4.1. CARACTERÍSTICAS COMUNES A LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS COMO MECANISMOS COMPLEMENTARIOS PARA RESOLVER CONFLICTOS<sup>205</sup>**

---

<sup>203</sup> CORTI, A. H. M.: “Acerca de la Competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para Declarar la Inconstitucionalidad de las Leyes”, FEC, Bs. As., 2010, p. 117 y ss.

<sup>204</sup> Existen instrumentos constitucionales y legales que permiten construir una Administración Pública sometida a la juridicidad, renovada en la satisfacción del bien común desde la perspectiva del régimen de los derechos humanos. Y ello ha pasado a convertirse en una “exigencia de convencionalidad” (IVANEGA, M. M.: “La administración Pública en el Marco del Control de Convencionalidad”, publicación en línea, Centro de Estudios sobre Gestión Pública y Responsabilidad, disponible (07/15): [http://www.cgpyr.org.ar/sites/default/files/38\\_ADMINISTRACION%20Y%20CONVENCIONALIDADx.pdf](http://www.cgpyr.org.ar/sites/default/files/38_ADMINISTRACION%20Y%20CONVENCIONALIDADx.pdf)).

<sup>205</sup> Puede verse: IRIARTE YANICELLI A., y otros, “Los Procedimientos Amistosos como Mecanismos Complementarios para Acceder a la Justicia (Especial Referencia al Derecho Público)”, en: FLORES, O (Dir.), AA.VV.: *Tratado de Acceso a la Justicia*, Ed. Universidad Nacional de Tucumán (EDIUNT), San Miguel de Tucumán - República Argentina, 2015, pp. 357 y ss. Los procesos o procedimientos de solución amistosa constituyen un escenario único para el diálogo entre los diferentes actores sociales dentro de un determinado conflicto. Este tipo de procedimientos patrocinados y difundidos, entre otros, por la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (en adelante CIDH), pueden generar espacios y oportunidades fructíferas para la adopción de un amplio espectro de mecanismos que tienen como objetivo resolver las disputas por medios no adversariales, pacíficos y de manera voluntaria, cuando los conflictos controvierten Derechos fundamentales o Derechos Humanos Constitucionalizados. Además, los procesos de solución amistosa tienen la ventaja, cuando son exitosos, de evitar una decisión sobre el fondo del asunto, es decir la posibilidad de una condena. La flexibilidad es una de sus principales características. Así también, abarca la totalidad de las ramas del derecho, sean ellas de derecho público o privado, nacional o internacional. Ello es

Los caracteres de la institución pueden clasificarse en genéricos o comunes y específicos de los Procedimientos Amistosos. Los procedimientos amistosos, que fueron conceptualizados dentro del presente capítulo, desde un punto de vista doctrinario, podrían integrar la nómina de los procedimientos amistosos a nivel general, internacional, y nacional. De ahí que existan características comunes de los mismos. Desde luego, también poseen características propias que los diferencian y los hacen especiales, dentro de un punto de vista institucional. Es por ello que podemos encontrar características comunes a todos los procedimientos de naturaleza amistosa o amigable, y características propias de la institución, es decir, del Procedimiento Amistoso, para resolver conflictos fiscales internacionales.

Frente a la modernización, “*aggiornamento*” o reforma del sistema de Justicia, incluso de los sistemas de resolución de conflictos, se abren diversas *alternativas* para cumplir con la función pública de afianzar el valor Justicia. Sostiene M.A.Morello<sup>206</sup>, siguiendo para ello a A. Briguglio<sup>207</sup> -en su opúsculo sobre la “*Conciliazione Giudiziale*”-, que dichas alternativas al cumplimiento de unos de los roles del Estado son mecanismos o fórmulas ajenos pero no disociados o disimiles a los de la función que ejercen los jueces, encasillándose en regiones autónomas de perfiles técnicos propios que, sin embargo, al igual que la *transacción*, no recortan figuras químicamente puras, pues en sus respectivos territorios se alojan y conviven en mayor o menor medida notas que singularizan a las otras parcelas. El autor indica que, en los diversos mecanismos o fórmulas mencionadas, podemos encontrar, entre otras, a la *conciliación*, la *mediación* y el *arbitraje*. Incluso la temática del procedimiento amistoso ha sido incluida dentro de los métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria.

---

así, en tanto que lo caracterizan la falta de formalidades al instituto como también la adaptación a cualquier tipo de conflicto en procura de la resolución cuando los Derechos humanos se ven vulnerados. El propósito de este capítulo es el estudio del instituto procedimiento amistoso como género común de una amplia nómina de procedimientos que podrían ser utilizados tanto por los jueces de grado como por los organismos internacionales, como mecanismos de resolución de conflictos de naturaleza pública y privada que tienen la particularidad de agredir derechos fundamentales y derechos humanos constitucionalizados. Dichos procesos serán diferenciados y categorizados a los fines de un mayor conocimiento de la institución. Puede verse “Resumen”, IRIARTE YANICELLI A., y otros: (2015, p. 357).

<sup>206</sup> MORELO, M. A.: *El Arbitraje. Sus desafíos*, Ed. Lajouane, Buenos Aires, 2005, p. 21.

<sup>207</sup> BRIGUGLIO, A.: “*Conciliazione giudiziale*”, en: *Digesto delle discipline privatistiche*. Sezione civile, T. III, Utet, Torino, 1988, 203 y ss.

Lo cierto es que estamos ante uno de los temas que en los últimos años ha suscitado un gran número de encuentros científicos<sup>208</sup> y donde, además, fluyen el peso de las tradiciones, las discusiones ideológicas y posturas más que apasionadas, por lo menos desde nuestras latitudes, en especial desde la Argentina<sup>209</sup>

#### **4.1.1 LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS COMO MECANISMOS “COMPLEMENTARIOS” PARA RESOLVER CONFLICTOS Y ACCEDER A JUSTICIA**

Encontramos a los procesos de naturaleza amigable como *un género común*, conjugados por múltiples instrumentos resolutivos que comparten idéntica naturaleza, la “amistosa”. Se denominan como *Mecanismos de Resolución Amigable de Conflictos*, similares a otras fórmulas comúnmente aceptadas, como lo son la mediación, la negociación, la transacción, los buenos oficios, la conciliación, entre muchas otras, que forman parte de los mecanismos o métodos “complementarios” de acceso “a la justicia”.

---

<sup>208</sup> Uno de los primeros congresos sobre la temática se realizó en Zúrich en el año 1951, dentro del marco del V Congreso de la *International Fiscal Association* (IFA); de igual manera dentro del Congreso IFA de Rotterdam de 1969 y Berlín 1981, entre otros eventos internacionales. Asimismo encontramos otro evento a nivel internacional de relevancia dentro del seminario de Nápoles del año 2002 tratándose la temática de los Mecanismos Alternativos para la Solución de Controversias en Materia Tributaria, organizados por la *Scuola di Specializzazione di Diritto Tributario ed Economia de la Comunita Europee Jean Monnet*. En Latinoamérica tuvieron relevancia dos jornadas al respecto. Por un lado, las *Vigésima-Séptimas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario* del año 2003 en Cartagena de Indias y las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario organizadas por el ILADT, Quito, Ecuador en el año 2004. Incluso, están previstas para el año 2016 dentro del marco del 70vo Congreso de la IFA en Madrid, 25-30 de setiembre, “*Dispute Resolution Procedures in International Tax Matters*”. Como se observa es una temática en constante discusión.

<sup>209</sup> Existe en la República Argentina, incluso en algunos países de Latinoamérica, una arraigada tradición en contra de que el Estado pueda someter a juicio de árbitros las controversias que mantenga con los particulares. Un recordado dictamen del procurador general de la Nación Argentina, Letrado José Nicolás Natienzo, de fecha 30 de abril de 1919, dentro de la causa “Fisco Nacional c. Compañía Dock Sud Buenos Aires”, sentencia de fecha 27 de mayo de 1919, expresó una fuerte crítica a los gobernantes de su tiempo que habían dejado de lado la doctrina de la indelegabilidad de la jurisdicción federal con referencia a la decisión de árbitros o de arbitradores. Asimismo, es conocida la cláusula Calvo de excluir la prórroga de jurisdicción en favor de tribunales internacionales, nacida frente a determinadas circunstancias históricas; tuvo plena justificación en su momento, pero con el correr del tiempo la evolución de la economía mundial, su globalización y la necesidad de incrementar el flujo de inversiones extranjeras para potenciar el crecimiento nacional impulsaron la aprobación de numerosos tratados de protección recíproca de inversiones extranjeras en las que se ha aceptado la jurisdicción arbitral internacional. Puede verse estas reflexiones en: SPISSO, R.: *Acciones y Recursos en Materia Tributaria*, Lexis Nexis, Bs. As., Segunda Edición, 2008, p. 401 y 404.



Sostenemos, desde el inicio, que no son alternativos del acceso al poder judicial; muchas veces son conceptualizados como complementarios, pero pueden ser tomados como alternativas de políticas públicas para facilitar el acceso a la justicia en diversos órdenes y grados. En esencia, el análisis dependerá acerca de a cuál cuestión le atribuimos el calificativo de “alternativo”, además, claro está, de la normativa y del derecho positivo analizado de cada Estado.

La posición que hemos tomado como propia, está referida a que dichos mecanismos son “complementarios” más que “alternativos”. Depende exclusivamente de la Ley o el Tratado que se analice, ya que impera el *principio de legalidad* en esta materia. Dicha afirmación o tesis estará incompleta en la medida que no se precise frente a qué procedimiento, mecanismos, instrumentos u organización, podrá ser denominado como *alternativo o complementario*. La falta de precisión puede llevarnos a un diálogo entre sordos, sin ponernos de acuerdo nunca sobre sus extremos asequibles, incluso cuando ponemos la lupa de análisis en las limitación que pueden traer consigo dichos instrumentos, ya sea de carácter legal o constitucional. Por ejemplo, hemos manifestado que el Procedimiento Amistoso en materia de Derecho Fiscal Internacional es alternativo al proceso diplomático, pero a la vez resulta complementario y concomitante a los recursos del Derecho interno, incluso al Poder Judicial. El MAP es un presupuesto al procedimiento arbitral incorporado, y éste último no resulta alternativo del procedimiento amistoso, sino complementario del mismo. Todo se reduce a la perspectiva de análisis que utilizemos.

El Diccionario de la Real Academia Española define al término “*alternativa*”, como una *opción entre dos o más cosas; cada una de las cosas entre las cuales se opta*. Por su parte, al término “*complemento*” lo define como *cosa, cualidad o circunstancia que se añade a otra para hacerla íntegra o perfecta*<sup>210</sup>.

En los mecanismos “alternativos” tendremos dos caminos que recorrer: elegido uno no se podrá continuar con el otro; son “alternativos” y a la vez “excluyentes”. Mientras que en el segundo camino, en lo “complementario”, el camino amistoso perfecciona el acceso a la justicia utilizado en términos genéricos, lo complementa, tendríamos los dos caminos a disposición, los cuales no se excluyen entre sí. En algunos sistemas los mismos serían

---

<sup>210</sup> Diccionario de la Real Academia Española. Puede verse en línea (visitado 24/07/15): <http://www.rae.es>

concomitantes; en otros, primero deberíamos agotar uno para poder seguir con el otro. Todo depende del sistema normativo del Derecho positivo que se analice.

Para G.S. Alvarez, E.I. Highton y E. Jassan, bajo el nombre de “*Resolución Alternativa de Disputas*” (ADR), se engloban el conjunto de procedimientos que permiten resolver un conflicto sin recurrir a la fuerza y sin que lo resuelva un juez. Nos dicen, también, que es un movimiento que tiende a la institucionalización de esta variedad de mecanismos conducentes a la resolución de los conflictos jurídicos por otras vías que no son la tradicional decisión judicial<sup>211</sup>. Dentro de dichos instrumentos incorporan técnicas clásicas como lo son: *el arbitraje tradicional, la conciliación, la mediación y la negociación*. Según las autoras cabe agregar nuevas formas de arbitraje, como lo son el unilateralmente vinculante, el llamado de la última oferta, y el no vinculante, la evaluación neutral, los expertos neutrales, el mini juicio, entre otros. Como se observa, las autoras conceptualizan los Mecanismos RAD como una alternativa a la intervención de un juez y una decisión judicial. La misma representa una tendencia ideológica de los años 90, nacida de la filosofía liberal de la economía y de la concepción del Estado.

En otra obra, esta vez de E. Highton y G. Alvarez, se expone que existen dos ópticas para analizar los sistemas alternativos para resolver conflictos. Un *concepto amplio*, desde el punto de vista conceptual y del análisis social, que sostiene que todos los conflictos acaban por resolverse, sea por medio de la violencia, el abandono de la pretensión o de la relación social o la sumisión autoritaria. De manera que en los hechos toda sociedad presenta una amplia gama de mecanismos informales de resolución. Y un *concepto restringido*: lo que interesa no es introducir formas alternativas, sino las “adecuadas” para encauzar positivamente las disputas, a más de las que se solucionan por vía de su ingreso al sistema judicial, considerándose tales -en sentido estrecho- las que conocen los abogados: arbitraje, mediación y conciliación<sup>212</sup>. Dentro de las características de este tipo de

---

<sup>211</sup> ÁLVAREZ G.S, HIGHTON E.I., E. JASSAN: *Mediación y Justicia*, Depalma, Bs. As., 1996, p. 33. Las autoras conciben a los mecanismos RAD como una nueva forma de administrar justicia.

<sup>212</sup> HIGHTON E. y G. ÁLVAREZ: *Mediación para Resolver Conflictos*, Ad-Hoc, Bs. As., 2004, pp. 25 y 26.

instrumentos, nos dicen que tienen como ventajas su rapidez, confidencialidad, informalidad, flexibilidad, economía procesal, justicia aplicada, su éxito<sup>213</sup>.

Por último, se preguntan si es correcto denominar al instituto como *Resolución Alternativas de Disputas*. Expresan que el movimiento y la temática han aparecido y se han hecho conocer como *Resolución Alternativa de Disputas*, que puede sintetizarse en RAD. Que en el mundo entero son conocidos por dichas siglas, que en idioma inglés se sintetizan como ADR, abreviaturas del término *Alternative Dispute Resolution*. Asimismo, dentro de este contexto, infieren que se ha venido cuestionando la inclusión de la palabra “alternativa” en la denominación. De allí que algunos hablen de Resolución de Disputas, o en vez al término “alternativo” lo sustituyen por el término “adecuado”. Con referencia a los fundamentos sobre la crítica, traen a colación dos:

a) Uno de los primeros mecanismos a los fines de resolver conflictos no fue el judicial, por lo que el sistema judicial se constituyó en “alternativo” a los primeros modelos de resolución;

b) estos modos diferentes de resolución no son excluyentes del sistema judicial, sino que son “*complementarios*” del mismo. Los autores fundamentan la invariabilidad del término como *Resolución Alternativa de Disputas* asumiéndose una posición histórica, evitando un uso científico conceptual. Pero evitan en su análisis el aspecto ideológico que con dicho término ha tratado de inferir la privatización de la justicia<sup>214</sup>.

De modo que dichos mecanismos, de seguirse esta línea argumental, serían considerados como *una alternativa al Poder Judicial* si las partes pudieran elegir libremente entre uno y otro, es decir, si ellos fuesen “*sustituibles*” entre sí. Pero esta elección no es habitualmente posible. Entendemos que si la Ley o un Tratado -en pleno respeto por el principio de legalidad o reserva de ley en la materia- prevén como una instancia alternativa a dichos institutos, o en su caso, si la misma indica que antes de iniciar una demanda judicial establece, por ejemplo, la *mediación* o la *conciliación obligatoria*, no es “alternativa” sino “complementaria” al acceso a la justicia.

---

<sup>213</sup> HIGHTON E. y G. ÁLVAREZ: (2004, p. 30).

<sup>214</sup> HIGHTON E. y G. ÁLVAREZ: (2004, p. 26).

Así el procedimiento amistoso como género, o los mecanismos amistosos para la resolución de conflictos, no surgen como *alternativos* sino como un *complemento* al acceso a la justicia y a la tutela jurisdiccional, términos analizados en sentido amplio. Surgen como una garantía de un acceso real, pronta y oportuna. Como un *procedimiento de facilitación* a los fines de resolver el conflicto y que puede ser utilizados, inclusive por los jueces de la Constitución.

Recientemente, la Universidad Autónoma de Madrid, ha publicado en su base de datos de la Universidad, la tesis doctoral de Mónica Carvalho Vasconcelos sobre la “*Mediación como Sistema Complementario de Administración de Justicia en Brasil: la Experiencia de Bahía*”, donde la tesista precisa y sintetiza el modelo propuesto, al que nos hemos referido:

*“Los denominados medios complementarios son instituciones no jurisdiccionales, voluntarios, que tienen la finalidad dirimir las controversias entre los entes de la sociedad. Estos métodos, comúnmente llamados de ADR (Alternative Dispute Resolution), empezaron a ser investigados en los sesenta en los Estados Unidos y desde entonces se desarrollaron en el resto del mundo. En gran parte de los países, se admitió la traducción literal de la denominación anglosajona: -Medios Alternativos de Solución de Controversias- MASC.... En definitiva, estos mecanismos no excluyen ni sustituyen el Judicial, en realidad ellos se “complementan”. Con su utilización se favorecerá este Poder, resguardándolo para los casos en que la participación del estado es indispensable. El término “alternativo” también es criticado porque puede fatalmente inducir al error de confundir estas nuevas formas de solución de conflictos con el uso alternativo del derecho, lo que representaría un grave riesgo para la construcción de la democracia, principalmente en los estados donde el proceso democrático no está debidamente consolidado. Por todo eso, la denominación adecuada a estos mecanismos y utilizada en la actualidad es: “medios complementarios”. De hecho, auxilian el Poder Judicial en el desempeño de la función de arreglar conflictos, estableciendo con él una relación de cooperación y no de competición. Cada cual debe cumplir el papel de dirimir los problemas a que se ajustan”<sup>215</sup>.*

---

<sup>215</sup> Documento en línea: (visitado el 24.07.15)

[https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/8458/45648\\_vasconcelos\\_monica\\_carvalho.pdf?sequence=1](https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/8458/45648_vasconcelos_monica_carvalho.pdf?sequence=1)).

Por su parte, L. Hierro advierte que la virtualidad de todas esas experiencias de justicia informal no puede consistir, por lo tanto, en ser propiamente vías alternativas al proceso judicial, sino solamente en ser vías posibles para prevenir los conflictos o disputas<sup>216</sup>.

Frente a ello, la primera conclusión arribada es que procuramos a los procedimientos y procesos amistosos como *complementarios y no alternativos al acceso a justicia*. Y se toma el término “justicia” en los sentidos más amplios de su expresión, comprensivos de los procedimientos amistosos estudiados<sup>217</sup>.

Cuando miramos el fenómeno desde la órbita del Derecho Tributario, inclusive desde el Derecho Internacional Tributario, la temática ha suscitado un gran número de encuentros y análisis doctrinarios. Pensamos que los mismos han tenido un positivo efecto en la praxis jurídica, sobre todo en el Derecho Fiscal Internacional<sup>218</sup>. Más allá de las calificadas opiniones que afirman que a pesar del gran número de encuentros y discusiones científicas no es fácil determinar los efectos en la práctica legal<sup>219</sup>. F. Sánchez Morón es claro en sostener que en el Derecho Público se presentan las técnicas convencionales como una de las materias en las cuales la elaboración teórica va por detrás de la realidad, incluso los cambios normativos<sup>220</sup>. Desde nuestras latitudes, por ejemplo en el caso argentino, existe

---

<sup>216</sup> HIERRO, L.: “Aspectos éticos de los medios alternativos de solución de controversias (MASC)- Ética y deontología de la mediación”. En: HEREDIA, I.: *Medios alternativos de solución de controversia*, Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, 2007, p. 11 y 33.

<sup>217</sup> Asignamos el término JUSTICIA los alcances atribuidos por el considerando 71 de la Sentencia del 31/01/2001 de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, “Tribunal Constitucional del Perú”, nos dice que si bien la función jurisdiccional compete eminentemente al Poder Judicial, otros organismos o autoridades públicas pueden ejercer funciones del mismo tipo”.

<sup>218</sup> Ello se observa con la incorporación de las modificaciones al Modelo de Convenio de la OCDE, incorporación del Arbitraje en materia tributaria internacional art. 25.5 y los comentarios que justifican al instituto. Además, con el incremento de los planteos de MAP vertidos en las recientes estadísticas presentadas por la OCDE de la información pública disponible en cada uno de los países que conforman la OCDE. En el caso de España, su impacto se observa en los últimos CDIs firmados con la cláusula de arbitraje del art. 25.5 de la OCDE 2014 (2008).

<sup>219</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p.35).

<sup>220</sup> SANCHEZ MORÓN, F.: *La apertura del procedimiento administrativo a la negociación con los ciudadanos en la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Instituto Vasco de Administración Pública, Pamplona, 1995, pp. 9 y ss.; PONT CLEMENTE, J. F.: “De la realidad a la ley”, en: AA.VV., PONT MESTRÉS M. y PONT CLEMENTE, J. F. (Coordinadores), “Alternativas convencionales en el Derecho tributario”, Marcial Pons, Madrid – Barcelona, 2003, pp. 87 y ss.

una arraigada tradición en contra de que el Estado pueda ser sometido a juicio de árbitros en las controversias de naturaleza tributaria que mantenga con los ciudadanos contribuyentes. Ello es el resultado de la influencia de la dogmática jurídica, más que el apego a Ley o a la Constitución, y es una consecuencia del *peso de la tradición latinoamericana*<sup>221</sup>. Cuando veamos los presuntos límites a los mecanismos complementarios, analizaremos resumidamente las posiciones doctrinarias en pugna.

#### 4.1.2. ASPECTOS AMIGABLES DE LOS PROCEDIMIENTOS

Para J.C. Rivera se asiste desde un plano nacional e internacional a un gran interés sobre los mecanismos o medios “amistosos” o “amigables”. La causa de ello está relacionada con dos datos: el primero, causado en alguna medida por la difusión de la cultura jurídica anglosajona que, particularmente en los Estados Unidos<sup>222</sup>, ha imaginado múltiples medios y mecanismos de acceso a la solución de controversias. En segunda medida, debido a la crisis de los sistemas judiciales, por la gran cantidad de causas y la mora en la resolución de los conflictos. Habría, para el autor, una acentuación de la ineficiencia de los resortes procesales tradicionales que han dejado un importante espacio para que los mecanismos amistosos se desarrollen con un cierto éxito<sup>223</sup>.

Existen dos características esenciales de este tipo de procedimientos. Una *-en la nomenclatura de procedimientos y procesos que lo componen-* es su naturaleza *amistosa*. La segunda se debe a *las diferencias centrales con el arbitraje*, sea nacional o internacional.

Siguiendo el método de recurrir al lenguaje usual que hemos utilizado en el presente, el diccionario RAE conceptúa al término “amistos”o como:

---

<sup>221</sup> La doctrina argentina se divide en dos vertientes claramente manifestadas por los autores. Puede verse dentro de la tesis negativa a la obra de: CASÁS J. O.: *Los Mecanismos Alternativos de Resolución de las Controversias Tributarias*, Ad-Hoc, Bs. As., 2003; por otro lado, con mayor flexibilidad en su postura, encontramos a: SPISSO R.: *Acciones y Recursos en Materia Tributaria*, Lexis Nexis, Segunda Edición, Bs. As., pp. 399, en especial p. 401.

<sup>222</sup> SERRANO ANTÓN, F.: “La terminación convencional de los procedimientos tributarios en la experiencia de los Estados Unidos”, *Crónica Tributaria*, Nro. 78, 1996, pp. 89 y ss-

<sup>223</sup> RIVERA, J. C.: *Arbitraje Comercial - Internacional y Doméstico*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007, pág. 3 y ss.

Amistoso, sa. 1. adj. *Perteneciente o relativo a la amistad. Trato amistoso...* Por otro lado, el vocablo amistad lo define como: *Afecto personal, puro y desinteresado, compartido con otra persona, que nace y se fortalece con el trato.* Y en su 5ª. acepción como: **5. f. ant. Pacto amistoso entre dos o más personas.** Por su parte, como sinónimos del término “amistoso” encontramos los siguientes términos: *amigable, afectuoso, amable, atento, cordial, cálido, acogedor, abierto y sociable.* Ello ilustra una de las principales características de estos tipos de procedimientos, como mecanismos *no adversariales*, es decir, considerado como *no contenciosos*.

Como un interesante antecedente y punto de partida está el Reglamento de la Cámara de Comercio Internacional (CCI) del año 2001, donde renuncia al empleo del término “alternativo” para emplear el término “amigable”. Es una clara posición ideológica asumida por la CCI, que, en un esfuerzo por favorecer aún más la solución amistosa de controversias y el cumplimiento de acuerdos transaccionales que pongan fin al conflicto, reemplazó su anterior Reglamento de Conciliación de 1988 por el Reglamento ADR.2. A diferencia del Reglamento de Conciliación de 1988, el actual reglamento hace referencia a la “*Amicable Dispute Resolution*” (ADR), es decir a la Resolución Amigable o Amistosa de Disputas. Los comentarios y guías del reglamento explican que se optó por hacer referencia a procedimientos “amigables” o “amistosos” en lugar de “alternativos” para enfatizar el sentido no contencioso de estos mecanismos. El Reglamento mencionado, se excluye al “arbitraje” y sólo se refiere a aquellos mecanismos de solución de controversias en los que, si bien existe la intervención de un tercero facilitador que acerca las partes, favorece el diálogo entre ellas y, según su naturaleza, puede o no hacer recomendaciones y su intervención no es vinculante para las partes, como lo es, por ejemplo, un laudo arbitral o una sentencia. En el año 2014 se propuso como institución unificadora a la mediación y facilitación, sin desprenderse del procedimiento amigable creado en el año 2001.

En base a ello podemos sostener que la característica fundamental es que con dichos instrumentos se persigue solucionar el conflicto o la disputa de manera amigable, actuando un tercero neutral e independiente, que asiste a las partes y las ayuda a llegar a una solución, o propone una en definitiva para resolver la controversia. Dicha propuesta no es obligatoria para las partes, siempre y cuando no se haya pactado de antemano que sea obligatoria. Así también, las partes, con ayuda del facilitador, pueden elaborar una

propuesta que satisfaga los intereses y llegar a un Acuerdo con la facilitación del tercero neutral o de ellas mismas, por medio de la negociación potestativa y por un acuerdo voluntario.

Esta caracterización de los procedimientos amistosos permite diferenciarlos de otros medios como lo son el arbitraje. Para J.C. Rivera<sup>224</sup> se excluye al arbitraje como *Mecanismo Amigable de Resolución de Controversias*. Señala como criterio de distinción al hecho de que los árbitros adoptan una decisión que es obligatoria para las partes, o mejor dicho, existe una obligatoriedad de llegar a una decisión. En otros mecanismos amigables, el tercero neutral no toma decisiones ni impone a las partes una solución, las ayuda para que lleguen a un acuerdo, pero pueden llegar a proponer una solución que puede ser asimilada por las partes. Otras figuras más evolucionadas procuran una solución que será presentada a las partes a modo de recomendación. Las partes podrán o no aceptarlas. Lo importante es el rol por demás activo de los facilitadores de dichos acuerdos y la obligatoriedad del acuerdo, cuando el mismo es previamente consentido y aceptado por las partes. Como lo vemos en los procesos amistosos ante la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, a modo de ejemplo<sup>225</sup>.

En conclusión sobre este punto entendemos que uno de sus principales caracteres del procedimiento amistoso está relacionado con su carácter *amistoso, no adversarial, negocial, no judicial y no arbitral*. Asimismo, su naturaleza jurídica no es equiparable o equivalente a la *amigable composición o arbitraje de equidad*, como lo ha pretendido parte de la doctrina española<sup>226</sup> y latinoamericana<sup>227</sup>. Tanto la amigable composición como el arbitraje de equidad son subespecies del instituto arbitral<sup>228</sup>.

Se refiere a ello Serrano Antón diciéndonos:

---

<sup>224</sup> RIVERA, J. C.: (2007, pp. 4 y ss).

<sup>225</sup> PIZZOLO C.: Sistema Interamericano, Ediar, Bs. As., 2007, pp.175 y ss.

<sup>226</sup> PALAO TABOADA, C.: (1972, p. 316 y ss.).

<sup>227</sup> CRUZ DE QUIÑONES, L.: (2005, p. 551 y ss.).

<sup>228</sup> RIVERA, J.C.: (2007, pp. 44 y ss.).



“ ... Existen algunos trabajos de estudiosos que han puesto de manifiesto la aparente similitud entre el procedimiento amistoso y el arbitraje, de tal manera que se ha mantenido la naturaleza para-arbitral del procedimiento amistoso. Las identidades que hacen llegar a esta conclusión son las siguientes<sup>229</sup>: 1. Similitud en la denominación: procedimiento amistoso y amigable composición o arbitraje de equidad, como modalidad del arbitraje en el Derecho privado. 2. En ambas instituciones se requiere que ambas partes acepten, incluso implícitamente, someter el conflicto a estos procedimientos. 3. La falta de rigor formal en su desarrollo, la flexibilidad y la libertad que poseen los órganos a lo largo de los procedimientos son también elementos comunes. 4. La presencia de la equidad de una u otra forma como criterio de la decisión. 5. La previsión de que ante la aparición de conflictos sean resueltos por el cauce diseñado al efecto, bien el procedimiento amistoso o el arbitraje, en los propios CDIs o como pacto de compromiso... Es cierto que muchas son las similitudes, pero no es menos cierto que existen también diferencias irreconciliables que provocan que no se pueda hablar en puridad de una identificación clara entre el procedimiento amistoso y el arbitraje. La principal distinción radica en que el procedimiento amistoso no se remite a la decisión de un tercero, sino que son las propias autoridades administrativas competentes, sin perder su individualidad y sin constituir ningún otro cuerpo de decisión, las que tratan de hallar una solución... ”<sup>230</sup>.

Entonces diremos que, si bien los dos son procedimientos de resolución de controversias o conflictos, con el arbitraje las partes persiguen solucionar de manera definitiva, y por un tercero neutral la disputa. El Arbitraje como institución autónoma, es un mecanismo *adversarial, alternativo, obligatorio, definidor, con la participación de un tercero que no es parte, además el árbitro no pertenece a ningún poder del Estado, cuya decisión es final, obligatoria y en algunos casos irrecurrible*. En los procesos amigables, la base de la negociación es la buena fe entre ellas, y se puede dar el caso en que no lleguen a ningún acuerdo y sea necesario otro tipo de procedimientos complementarios, como lo es el

---

<sup>229</sup> PALAO TABOADA, C.: (1972, p. 316 y ss.).

<sup>230</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2005, pp. 142 y 143).

arbitraje internacional<sup>231</sup>, según lo propone el art. 25.5 del MC OCDE a partir del año 2008 en adelante<sup>232</sup>.

## **4.2. CARACTERÍSTICAS PROPIAS DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN EL DERECHO FISCAL INTERNACIONAL**

### **4.2.1 LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS COMO MECANISMOS DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL PARA LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS INTERNACIONALES**

Como lo entienden U. La Commara y A. Nuzzolo, el instituto del procedimiento amistoso es un instrumento de cooperación internacional entre las Administraciones fiscales o tributarias, que tiene como finalidad encausar un acuerdo para resolver determinados casos de doble imposición. Los autores se refieren a ello diciéndonos que el instituto ve la luz con la configuración de la cooperación internacional entre las autoridades fiscales destinadas a evitar la doble imposición. En efecto, tal cual fuera considerada, por ejemplo, en el CDI entre *Prusia, Austria y Hungría en 1899*, tiene expresamente previsto la posibilidad de acuerdo para resolver determinados casos de doble imposición. De esta manera, nos dicen, la *cooperación internacional* es el instrumento precursor del actual procedimiento amistoso<sup>233</sup>.

---

<sup>231</sup> SERRANO ANTÓN, F.: “Algunas posibilidades de arbitraje tributario internacional. ¿Hacia un Tribunal Fiscal Internacional?”, *Quincena Fiscal*, Nro. 7 – 8, 2005, pp. 33 – 37; RIBES RIBES, A.: “Consolidación del Arbitraje como Método de Solución de Controversias Hermenéuticas en el Ámbito Internacional Tributario”, *Anuario de Justicia Alternativa*, Nro. 7, 2006, pp. 67 y ss.; RIBES RIBES, A.: “Técnicas Arbitrales en los Convenios de Doble Imposición: el borrador de la *International Fiscal Association* de 27 de Septiembre de 2002”, *Crónica Tributaria*, Nro. 109, 2003, pp. 137 – 150; RIBES RIBES, A.: “La Resolución de los conflictos hermenéuticos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional”, *Revista de Contabilidad y tributación: Comentarios y Casos Prácticos*, Nro. 235, 2003, pp. 3 – 62-

<sup>232</sup> Véanse los fundamentos de la modificación en los comentarios al art. 25.5 del MCOCDE 2008 y 2014.

<sup>233</sup> LA COMMARA, U. Y NUZZOLO, A., “L’istituto della procedura amichevole come strumento di cooperazione internazionale di cooperazione internazionale tra le Amministrazioni fiscali”, *il fisco*, Anno XXII, n 21 – 25 de maggio 1998 (22/98), pp. 7281 y ss.; FALCÓN y TELLA, R. y E. PULIDO GUERRA: Capítulo V,

En igual sentido, P. Filippi se refiere a ello, mencionando que el procedimiento amistoso requiere una forma especial de cooperación entre las autoridades fiscales de ambos estados contratantes con el fin de resolver los problemas específicos de la aplicación, interpretación e integración de los convenios internacionales para evitar la doble imposición<sup>234</sup>. El procedimiento amistoso nace de la cooperación entre las Administraciones Tributarias, la que resulta esencial para evitar prevenir y resolver situaciones conflictivas frente a las actividades transnacionales. De este modo, la *cooperación administrativa a nivel internacional* envuelve diversos procedimientos, como la *asistencia administrativa*, el *intercambio de información* y los *procedimientos amistosos*, entre otros, centrados en la solución de los intrincados asuntos que pueden darse en la fiscalidad internacional<sup>235</sup>. Inclusive la doctrina avanza, en el sentido de que la cooperación internacional en el procedimiento amistoso sería el mecanismo más adecuado para resolver los problemas de la evasión fiscal internacional. Por ejemplo el *treaty shopping*, que se presenta como un confiable recurso para solucionar las dificultades de aplicación de los Convenios internacionales, incluso los vinculados con la evasión fiscal internacional, los precios de transferencia y los problemas en la caracterización de la renta<sup>236</sup>.

El principio de cooperación es una característica intrínseca del procedimiento amistoso. Nace desde y para la cooperación de los Estados en función de los principios de buena fe y del objeto y fin del Tratado internacional. Además, para entender dicho carácter atribuido a al procedimiento de estudio, es importante partir de la naturaleza de Derecho Internacional Público que el mismo ostenta. A dicha conclusión ya la hemos adelantado, pero creemos importante matizarla a los fines de comprender plenamente la característica mencionada y la importancia de la misma. Partir del Derecho Internacional Público como escenario de análisis es esencial. Como sostuvimos, el Procedimiento Amistoso es una

---

“Resolución de Conflictos y Cooperación entre Administraciones Fiscales”, (2010, pp. 187 y ss); ROSEMBUJ, T.: *Fiscalidad Internacional*, IFI – Marcial Pons, Madrid – Barcelona, 1998, pp. 103 y ss.

<sup>234</sup> FILIPPI, P.: “Dalla Procedura Amichevole Alla Procedura Arbitrale: Osservazioni”, *Diritto e Pratica Tributaria*, Vol. LXIV – Anno 1996 – Parte I – 2, p. 1171.

<sup>235</sup> TAVEIRA TORRES, H.: *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*, 2da. Ed., Editora RT, São Paulo, 2001, p. 667, en especial pp. 682 y ss.

<sup>236</sup> TAVEIRA TORRES, H.: *Direito Tributário Internacional – Planeamento e Operações Transnacionais*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 377.

institución que se gesta en el Derecho Internacional Público. Oportunamente lo veremos cuando analicemos los antecedentes remotos del procedimiento.

Autores de la talla de Wurzel<sup>237</sup>, Blumenstein<sup>238</sup> y Sáinz de Bujanda<sup>239</sup>, entre muchos otros, recomiendan este tipo de análisis. Los autores reconocen como fuente primaria del estudio al Derecho Internacional Público, debido a que el Derecho Tributario Internacional no deja de ser Derecho entre naciones soberanas,<sup>240</sup> o una mutua limitación de la soberanía impositiva entre algunos Estados<sup>241</sup>, sosteniendo como fuente de la jurisdicción fiscal del Estado al mismo Derecho Internacional<sup>242</sup>.

Dentro de este esquema de análisis encontramos que la cooperación y su opuesto, el conflicto -en el prisma del Derecho Internacional Público- nace desde las relaciones internacionales. Relaciones cooperativas, las primera,s y conflictivas, las segundas. En éste sentido, nos enseña M. Díez de Velasco Vallejo que en las relaciones entre Estados y, eventualmente, entre otros Sujetos de Derecho Internacional, como lo son las

---

<sup>237</sup> En 1938, Wurzel especificaba el siguiente fenómeno. El estudio del Derecho Fiscal Internacional tenía pocos adeptos desde el Derecho Internacional Público y su estudio se estaba encausado desde el Derecho tributario exclusivamente, reconociéndole que la fuente de la jurisdicción fiscal de un Estado era necesariamente el Derecho Internacional. Véase: WURZEL H.: "Foreign Investments and Extraterritorial Taxation", *Columbia Law Review*, Nro. 38, 1938, p. 209; TEIJEIRO G. O.: *Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria*, La Ley, Buenos Aires, 2002, pp. 9 y ss.

<sup>238</sup> Blumenstein ha asignado como objeto del Derecho Fiscal Internacional a la mutua limitación de la soberanía impositiva entre algunos Estados. Citado por SAINZ DE BUJANDA, F.: "Hacienda y Derecho", Vol. I, *Instituto de Estudios Políticos*, Madrid, 1975, p. 470. En la misma línea: SAMPAY A. E.: *Estudio de Derecho Público – Constitucional, de Gentes y Eclesiástico*, Editorial TTOAITÉIA, Bs. As., Argentina, 1951, p. 177. BÜHLER, O., "El Derecho Internacional Tributario en el sistema del Derecho internacional", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nro.º 38, 1960, p. 361.

<sup>239</sup> Sáinz de Bujanda, al referirse al Derecho Fiscal Internacional, lo conceptúa desde su originaria significación, es decir, como Derecho que rige entre Estados nacionales. SAINZ DE BUJANDA, F.: (1977, p. 477). Nos dice, además, que es aquélla parte del Derecho internacional público que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda pública de la Comunidad y de los sujetos que la componen y que regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que aquélla y éstos destinan al cumplimiento de sus fines. Analizándolo desde el punto de vista del Derecho Internacional financiero. En su Sistema, *ob. cit.* (1977, p. 471).

<sup>240</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: (1977, p. 471 y 477).

<sup>241</sup> BLUMENSTEIN, citado por SAINZ DE BUJANDA, F.: (1975, p. 470); En la misma línea: SAMPAY A. E.: (1951, p. 177.); BÜHLER, O.: (1960, p. 361).

<sup>242</sup> WURZEL H.: (2002. p. 209).

organizaciones internacionales, se pueden presentar y -lo comprobamos con frecuencia-, se presentan *situaciones de crisis* que enturbian las relaciones pacíficas y cooperativas. Se crean tensiones cuya prolongación puede poner incluso en “*peligro el mantenimiento de la paz*”, según la célebre expresión del art. 33 de la Carta de la O.N.U., o, simplemente, crean en las relaciones entre los Estados una perturbación mayor o menor, según la importancia del objeto de la diferencia, que debe ser solucionada<sup>243</sup>. Desde éste punto de vista, el Procedimiento Amistoso surge como un mecanismo de cooperación internacional que procura amigablemente y de manera pacífica la solución del conflicto generado.

En este orden de ideas, la temática de la *cooperación* para el arreglo de conflictos, controversias, disputas o diferencias dentro del sistema internacional puede ser examinada desde dos perspectivas distintas<sup>244</sup>:

La primera, de índole sociológica, pertenece al ámbito de las relaciones internacionales; pero debe ser tomada en cuenta, con carácter contextual, a los fines de establecer ciertos rasgos generales de la *cooperación* y de los *conflictos* en la sociedad internacional.

La segunda, de índole estrictamente jurídica, parte de la noción de “*controversias internacionales*”. Lo que nos permitirá establecer, seguidamente, cuáles son los principios que informan el arreglo de controversias y los procedimientos de arreglo que ofrece el ordenamiento internacional<sup>245</sup>.

Desde la perspectiva de la sociología internacional, la noción de “*conflicto*” expresa la existencia de las que Dupreel ha denominado *relaciones sociales negativas*<sup>246</sup>. Seguidamente, podemos afirmar que hay acuerdo sobre el hecho de que el “*conflicto*” es una forma de interrelación entre individuos, grupos, organizaciones y colectividades, que

---

<sup>243</sup> DIEZ DE VELASCO VALLEJO, M.: *Instituciones de Derecho Internacional Público*, T.I., Tecnos, Madrid, 1994, p. 792 y ss.

<sup>244</sup> GONZÁLES CAMPOS J., SÁNCHEZ RODRÍGUEZ L., SÁENZ DE SANTA MARIA, M. P.: *Curso de Derecho Internacional Público*, Servicio de Publicaciones Facultad Derecho Universidad Complutense de Madrid, 5ª edición, Madrid, 1992, p. 733 y ss.

<sup>245</sup> GONZÁLES CAMPOS J y otros: (1992, p. 733).

<sup>246</sup> Citado por GONZÁLES CAMPOS J y otros: (1992, p. 733).

implica enfrentamiento por el acceso a recursos escasos y su distribución<sup>247</sup>. Esto es, aquellas relaciones en las que las partes se hallan en antagonismo respecto de ciertos bienes o intereses<sup>248</sup>. El conflicto no es la única forma de interrelación; la otra forma de relación es la “cooperación”, conceptualizada como *relaciones sociales positivas*, en las que existe una actitud de cooperadora de las partes, para la satisfacción de intereses comunes o el uso determinados bienes<sup>249</sup>.

Como consecuencia natural del desarrollo de las comunicaciones terrestres y marítimas y el incremento de los vínculos materiales y morales entre los pueblos, éstos exigieron concertar acuerdos que, abarcando la generalidad de los Estados o a una gran parte de ellos, permitieron reglar aquellos intereses de modo más extenso, uniforme y permanente<sup>250</sup>. En estas materias, y en especial en los intereses relativos al orden jurídico<sup>251</sup>, conforme a una calificada doctrina, encontramos a la fiscalidad internacional vista y analizada desde la *cooperación internacional*<sup>252</sup>.

---

<sup>247</sup> BOBBIO, N., MATTEUCCI, I., y P. GIANFRANCO: *Diccionario de política*, Siglo XXI Editores, México, 1998, pp. 298 y ss. Advertimos que estas conclusiones pueden ser trasladadas al ámbito del Derecho Tributario Internacional donde las Haciendas Públicas de los Estados entran en conflicto tributario cuando gravan o intentan gravar las manifestaciones de riquezas “colindantemente” con otros Estados, causando sobreimposición jurídica o económica, contrariando el principio de justicia en la imposición, equidad y capacidad económica contributiva analizada desde un aspecto internacional.

<sup>248</sup> Expresa Gozáini que las diferencias entre los hombres originadas por intereses encontrados se presentan como un estado patológico que vulnera la pacífica convivencia. Desde este punto de vista, el conflicto nace como un desvío social que requiere descubrimientos en las causas que lo motivan para proyectar desde allí el tratamiento de corrección. GOZÁINI, O. A.: *Formas Alternativas para La Resolución de Conflictos*, Depalma, Buenos Aires, 1995, pp. 24 y ss.

<sup>249</sup> GONZÁLES CAMPOS J y otros: (1992, p. 733).

<sup>250</sup> PODESTÁ COSTA L. A. y RUDA J. M.: *Derecho Internacional Público*, T. II, Tea, Bs. As., 1997, p. 280.

<sup>251</sup> PODESTÁ COSTA L. A. y RUDA J. M.: (1997, p. 349 y ss), en especial, p. 363.

<sup>252</sup> Nos dicen PODESTÁ COSTA L. A. y RUDA J. M. que “...se está, pues, frente a un problema que no puede dejar al arbitrio de cada Estado y que requiere soluciones de carácter internacional, acordadas mediante estipulaciones entre los Estados. Trátese además de combatir la evasión fiscal, realizada principalmente por personas que, valiéndose hábilmente de la legislación del Estado de su domicilio y de la legislación del país en donde está invertido su capital, se sustraen en ambos al impuesto...” (1997, p. 363). Entre las temáticas que a la fecha revisten carácter global, en cuanto a sus soluciones, encontramos la lucha en contra del narcotráfico, lavado de dinero, trata de personas y cambio climático. Todas ellas tienen un punto de contacto con la fiscalidad internacional.

La doctrina apunta que en estos últimos tiempos, la evolución de la fiscalidad internacional con respecto a la lucha en contra de la elusión fiscal internacional consagró dos de los “*temas estrellas*” en el campo de nuestra materia: *la competencia fiscal lesiva*, por un lado” y *el reforzamiento de los mecanismos de intercambio de información*, por el otro; en éste último, la asistencia mutua en materia de recaudación, que es el mecanismo más reciente incorporado al modelo propuesto por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE<sup>253</sup>. El otro tema necesario para lograr un equilibrio en la balanza internacional es el Procedimiento Amistoso<sup>254</sup>.

En términos generales, parece haber una dicotomía entre los términos “*conflicto*” y “*cooperación*”, ya que, remontándonos a la primera acepción que nos da respectivamente el Diccionario de la Real Academia Española de los términos “cooperar” y “conflicto” son: por un lado, “obrar juntamente con otros para un mismo fin” y por el otro, “combate, lucha, pelea “. 2. Enfrentamiento armado. 3. Apuro, situación desgraciada de difícil salida. 4. Problema, cuestión, materia de discusión...”, entre otras.

Si sumamos al término “conflicto” otros calificativos empleados por la doctrina, como por ejemplo “disputas” o “controversias”, los cuales la doctrina habitualmente ha empleado como sinónimos del término “conflicto”, avizoraremos la separación anteriormente aludida. Tanto es así que, con referencia al término “controversia”, en su primera acepción significa “discusión de opiniones contrapuestas entre dos o más personas”, o, en igual sentido “disputar” significa “debatir”, que a la vez quiere decir “controversia, discusión, contienda, lucha, combate”<sup>255</sup>.

Desde la técnica-jurídica del Derecho Internacional general puede estimarse, conforme a lo que sostienen J. González Campos y otros, que existe un “*conflicto*” cuando surge “*una oposición de pretensiones, suficientemente exteriorizada que es susceptible de poner en peligro la paz social de un grupo determinado*”<sup>256</sup>. Estos autores nos indican tres

---

<sup>253</sup> SOLER ROCH M. T., “Prologo” a Ribes Ribes A., *Convenios para evitar la doble imposición internacional: Interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Biblioteca de los Tributos, ER, Madrid, 2003, p. 22.

<sup>254</sup> Puede verse a Acción 14 del Plan de Acción BEPS.

<sup>255</sup> Diccionario de la Real Academia Española, 22ª ed., Real Academia Española, Tomo I, (2001), Espasa Calpe S. A., p. 621, entre otras.

<sup>256</sup> GONZÁLES CAMPOS J y otros: (1992, p. 733).

elementos de la noción que deben ser retenidos: a) en primer lugar, una “oposición de pretensiones” o contraposición de intereses entre dos o más componentes del grupo social; b) en segundo término, que el conflicto se “manifiesta” o “exterioriza” en las relaciones dentro del grupo; c) por último, que el “conflicto” entraña una posición quiebra de la paz social, dentro de éste, al persistir el antagonismo.

Por estos motivos, en cualquier ordenamiento o sistema jurídico, inclusive en la Fiscalidad Internacional, se tiende a eliminar estos peligros mediante un “procedimientos de resolución de conflictos o de las diferencias”, evitando el uso de la fuerza bélica que beneficia siempre a los Estados más poderosos<sup>257</sup>.

Por su parte, J.A. Pastor Ridruejo, en un análisis del término “conflicto” en la realidad internacional, manifiesta que las relaciones entre Estados no son siempre de *armonía, entendimiento y cooperación*, sino que muchas veces atraviesan por una situación de conflicto, en virtud del desencadenamiento de una serie de factores perturbadores de distinta índole. Por su amplitud y por el cúmulo de situaciones heterogéneas que recubre, el conflicto internacional es de difícil definición<sup>258</sup>.

Con una claridad que lo caracteriza, Díez de Velasco Vallejo<sup>259</sup>, siguiendo a Sereni, matiza aún más estas cuestiones diciéndonos que cabe distinguir tres momentos principales dentro de la configuración de un conflicto internacional:

a) Un momento inicial, conocido por “*situación*”, en el que *la crisis no se ha producido aún pero está en estado potencial o incluso latente*. Este término es utilizado por la Carta de las N.U., con profusión en los Capítulos VI y VII de la misma;

b) un paso más adelante nos viene dado por la noción de *conflicto*, que supone *una discrepancia entre los sujetos de Derecho Internacional (D.I.) que ha inducido o puede a uno de ellos a actuar contra otro, y;*

---

<sup>257</sup> GONZÁLES CAMPOS J y otros: (1992, p. 734).

<sup>258</sup> PASTOR RIDRUEJO J. A.: *Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales*, Tecnos, Sexta Edición, Madrid, 1996, p. 603 y ss.

<sup>259</sup> Díez de Velasco Vallejo, M.: (1994, p. 619 y ss.)



c) finalmente existe un tercer momento conocido por *controversia* o *diferencia*, en el que *una de las dos partes en la misma hace valer frente a las otras pretensiones opuestas, o cuando una de dichas partes pretende de la otra una pretensión a la que esta última no se somete*<sup>260</sup>.

Como puede observarse, tanto la *situación*, el *conflicto* y la *diferencia* pueden ser los tres momentos de una *crisis internacional*; pero no se dan siempre de forma necesaria, debido a que los mecanismos del arreglo pacífico pueden funcionar en cualquiera de los tres momentos para prever que la situación continúe, evitando el nacimiento del conflicto o su prolongación, lo que daría paso, en esta última hipótesis, a que nos encontremos ante una verdadera diferencia internacional<sup>261</sup>.

Para determinar los alcances técnico - jurídicos de lo que se entiende por controversias internacionales y conflicto internacional, recurrimos a continuación a los precedentes de la jurisprudencia internacional.

En este sentido el Tribunal de la Haya, en el asunto de las concesiones *Mavrommatis en Palestina*, definió: “*una controversia es un desacuerdo sobre un punto de Derecho o de hecho, una contradicción, una oposición de tesis jurídica o de intereses entre dos personas...*”<sup>262</sup>.

El Derecho Internacional General<sup>263</sup> no prevé normas para zanjar los conflictos de jurisdicción fiscal legislativa entre los Estados soberanos, aunque tal situación, como hemos visto, es considerada no deseable por la comunidad internacional y se han desarrollado mecanismos *unilaterales, bilaterales y multilaterales* para eliminarlos<sup>264</sup>.

A las relaciones de los *conflictos* y la *cooperación*, entre los que se encuentran posicionados los Estados, hay que trasladarlas a la materia que nos ocupa, que es el

---

<sup>260</sup> Posición a la que nos sumamos por creerla plenamente aplicable al ámbito de la fiscalidad internacional.

<sup>261</sup> DIEZ DE VELASCO VALLEJO, M.: (1994, p. 619 y ss.)

<sup>262</sup> CPIJ, *Concessions Mavrommatis en Palestina*, Arrêt nº 2, 1924, série A, nº 2 p. 11 y ss.

<sup>263</sup> TEIJEIRO G. O.: (2002, pp. 62 y ss.).

<sup>264</sup> ZÜGER, M.: “Conflict Resolution in Tax Treaty Law”, *Intertax*, Kluwer Law International, Vol. 30, Issue 10, 2002, pp. 342.

Derecho Internacional Público, cualificado por el fenómeno de la tributación entre los Estados, como advertimos siguiendo a Sáinz de Bujanda<sup>265</sup>, conceptuando de esta forma al Derecho Internacional Tributario o al Derecho Tributario Internacional, fusionados ambos conceptos en el término *Fiscalidad Internacional*, como lo hemos advertido.

Al primer estadio de *cooperación internacional* en materia de *fiscalidad internacional* lo encontramos en la celebración y firma de los Convenios de Doble Imposición Internacional. Es el primer paso de cooperación en la materia tributaria internacional. Su finalidad principal está dada por el intento de eliminar la doble imposición internacional de las empresas y personas físicas que interactúan en más de un Estado, mediante técnicas financieras unilaterales y bilaterales de solución. Las técnicas unilaterales, incluidas en el Convenio, están relacionadas con los artículos 23 A “*método de exención*”<sup>266</sup> y 23 B “*método de imputación o de crédito fiscal*”<sup>267</sup> del MC OCDE, versión 2014, que a su vez son recibidas por las legislaciones internas de los Estados<sup>268</sup>.

---

<sup>265</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: (1977, p. 471 y 477).

<sup>266</sup> Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejará exentas tales rentas o elementos patrimoniales, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3. MC OCDE 2014, artículo 23 A, parágrafo 1.

<sup>267</sup> Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá: a) la deducción en el impuesto sobre las rentas de ése residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado; b) la deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro Estado. En uno y otro caso, dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro Estado. MC OCDE 2014, artículo 23 B, parágrafo 1.

<sup>268</sup> Las medidas unilaterales para evitar la doble imposición (previstas por la legislación interna) son generalmente adoptadas por el Estado de la residencia en relación con los impuestos aplicados en el Estado de la fuente, aunque el método adoptado varía según la legislación de cada país. Cabe acotar, como observación general, que cuando los Estados celebran Convenios de Doble Imposición, el país de la residencia prevé en el Convenio el mismo método utilizado en su legislación interna (e.g., crédito fiscal o exención), aunque ciertas condiciones o requisitos de aplicación previstos en esta última puedan ser flexibilizados e, incluso, en el caso de países que otorgan crédito fiscal por impuestos efectivamente pagados en el extranjero, se prevea convencionalmente el reconocimiento, bajo determinadas condiciones de un *matching credit o tax sparing clause*. Una notoria excepción a esta regla general es Alemania que prevé en su legislación doméstica el sistema de crédito fiscal y en sus convenios internacionales el sistema de exención para el caso de dividendos provenientes de una participación accionaria sustancial en una sociedad residente en el *Estado Co-contratante* y otros significativos supuestos. TEIJEIRO G. O.: Estudios Sobre la

Otra finalidad, más relacionada con las Haciendas Públicas de los Estados contratantes que con las empresas que actúan en los mercados internacionales, es la de *evitar el fraude fiscal internacional o la evasión fiscal internacional*, negociando e incorporando los Estados cláusulas de *intercambio de información fiscal y cooperación en la recaudación de los tributos*, como surge del art. 26 para el caso de “intercambio de información” del MC OCDE, versión 2014, como así también “*cláusulas anti-abuso*” para el caso de “*treaty shopping*” o abuso de tratado, es decir, cuando las personas jurídicas o físicas no tienen o carecen de legitimidad de usar un CDIs<sup>269</sup>.

En otro orden de ideas, existen Tratados internacionales “bilaterales” que procuran la *protección del inversor extranjero*, como parte jurídica más débil de la relación internacional, cuidándolos de las expropiaciones a los activos de las empresas o las suspensiones de las concesiones en los Servicios Públicos, por medio de Convenios específicos denominados Tratados Bilaterales de Inversión (TBI) o Tratados CIADI, por la individualización del foro de resolución de conflictos, que protegen la inversión directa y que muchas veces tienen implicancias financieras o tributarias<sup>270</sup>. Lo que ha llevado a parte de la doctrina a sostener la unificación de ambos tipos de Tratados Internacionales bajo una

---

Aplicación Espacial de la Ley Tributaria: La jurisdicción Tributaria en el Contexto internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal, La Ley, Bs. As., 2002, pp. 86 y ss.

<sup>269</sup> ROSEMBUJ, T.: *Fiscalidad Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 110 y ss.

<sup>270</sup> En la práctica los conflictos en materia de Tratados Bilaterales de Inversión subyacen cuestiones fiscales, ya sea que han generado el propio conflicto que dio lugar a la controversia materia de arbitraje o que se discute como materia principal la tributación aplicada por el Estado receptor de la inversión, que puede implicar. A estos efectos se puede ver el Laudo Arbitral de “*London Court of International Arbitration Administered Case Nº. UN 3467*” en donde se analizan conflictos tributarios derivados de los Tratados Bilaterales de Inversión entre Occidental Exploration and Production Company y la República de Ecuador. Nos dice Troya Jaramillo refiriéndose a la temática, que en Ecuador, algunas empresas que se dedican a la explotación de petróleo, ante la negativa del Servicio de Rentas Internas a devolverles el IVA a la exportación de crudo sobre el pretexto de uno doble exención, debido a los subsidios directos que recibía la empresa, interpusieron el arbitraje internacional como medida para solventar el conflicto surgido. TROYA JARAMILLO, J. V.: “Impuestos y Arbitraje Internacional – El caso propuesto por las empresas petroleras para la devolución del IVA”, en: AA. VV.: *Impuestos sobre el comercio internacional*, coord. por Victor UCKMAR, Alejandro C. ALTAMIRANO, Heleno TAVEIRA TÓRRES, ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, Universidad Austral, Biblioteca de derecho tributario, Ciudad de Buenos Aires, 2003, pp. 406 y ss.; TROYA JARAMILLO, J.V.: “Los medios alternativos de solución de conflicto y el derecho tributario internacional”, Revista de Derecho – UASB – CEN, Quito - Ecuador, Nro. 3, 2004, p. 35.

naturaleza multilateral<sup>271</sup>. Pero, a rigor de verdad, los tratados de protección recíproca de las inversiones responden más a las estructuras del Derecho Mercantil Internacional que a nuestra materia Fiscal Internacional, primando la autonomía de la voluntad como uno de los principios rectores del mismo.

Si vinculamos los conceptos hasta aquí analizados “*conflicto y cooperación*” y los aplicamos a la Fiscalidad Internacional, podremos entender que el “*conflicto*” existe siempre que se pretenda grabar dos veces una misma manifestación de riqueza o renta y que corresponda a una o dos personas jurídicas distintas, circunscritas dentro de las relaciones jurídicas internacionales, representadas por tres centros de intereses bien delimitados: *Estado A / Estado B / Empresas* (incluyendo a las personas físicas). Mediante el sistema de la “*cooperación*” internacional se logrará mitigar la falla o falta de sistema, que genera lo que se describió como doble imposición internacional<sup>272</sup>.

---

<sup>271</sup> Estas conclusiones fueron acercadas por el profesor Reuven S. Avi-Yonah de la Universidad de Michigan como miembro del Grupo de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación en las 11ª reuniones celebradas en Ginebra del 15 a 19 de diciembre de 2003, en Secretaría de las Naciones Unidas, ST/SG/AC.8/2003/L.4. En el documento citado se establece que para alcanzar cabalmente los objetivos de los acuerdos fiscales y comerciales es necesario lograr un acuerdo multilateral que abarque las cuestiones relacionadas con los servicios y las inversiones, así como las relaciones con las mercaderías y cuestiones tributarias. Lo que a nuestro modo de ver resulta por demás de complejo e impracticable.

<sup>272</sup> El Derecho Internacional, nos dice Zittelman, desempeña una función significativa al distribuir las competencias entre los Estados mediante la determinación de principios sobre los cuales han de ejercer su jurisdicción. La determinación de las esferas de validez de los sistemas legales nacionales implican establecer a quién, a qué y cuándo un Estado puede aplicar su norma. En el caso del Derecho Fiscal Internacional, tenemos el plus de la legitimación del ejercicio de la jurisdicción fiscal y la creación de normas fiscales internacionales a través de sus propias fuentes, como bien lo señala TEIJEIRO. A diferencia del Derecho Internacional Privado, que resuelve los conflictos suscitados declarando aplicable el caso un sistema u ordenamiento legal único entre aquéllos en disputa, el Derecho Internacional en General se limita a demarcar las esferas de competencia de las jurisdicciones fiscales en sus relaciones recíprocas. De allí, como matiza Martha, que, paradójicamente, esta característica del Derecho Internacional general cause o pueda causar doble imposición, generando situaciones indeseables, que resulta necesario subsanar mediante instrumentos internacionales particulares como lo son los CDIs. Se puede ver: MARTHA R. S., Ob. Cit. p. 30; ZITTELMAN, *International law is the order which delimits the sphere of validity of each State in relation to others*, citado por MARTHA, p. 28 – 30 y 153; TEIJEIRO G. O., *Estudios sobre la aplicación especial de la ley tributaria*, La Ley, Bs. As., 2002, p. 68, “Así, el Derecho internacional sienta la regla básica de que un Estado puede gravar a sus nacionales o residentes sobre la base del criterio de la renta mundial (Worldwide income taxation), pero, en este contexto, son los propios ordenamientos nacionales los que definen quiénes son sus residentes o nacionales, sobre la base de criterios que pueden diferir de los utilizados por otros ordenamientos legales nacionales, consecuentemente, doble imposición”.

La pregunta no resuelta está reservada para el caso que “no exista cooperación” entre los estados contratantes. Estaríamos en una primera etapa en una *situación*, luego en un *conflicto* y en una tercera etapa en una *controversia* o *disputa*. Estas calificaciones están conectadas con los tipos de soluciones posibles, conforme a la doctrina del Derecho Internacional, como en su momento analizaremos.

La *situación*, el *conflicto* y la *controversia*, en los términos expuestos, se generarán cuando los Estados contratantes interpreten y apliquen las cláusulas de los CDIs, en sentido unilateral, y de manera diferente o contradictoria con los verdaderos alcances del tratado internacional. Subyace dentro de la situación una doble imposición internacional no manifestada aún, una doble imposición que no se ha producido efectivamente, pero que está en estado potencial o latente<sup>273</sup>. El *conflicto* surge cuando existe una doble imposición que ha surgido, se ha manifestado como efecto una mala o no acorde interpretación o aplicación de los Tratados internacionales y que no ha podido ser resuelta por los mecanismos internos o internacionales unilaterales<sup>274</sup>. La doctrina la denomina como “doble imposición no resuelta<sup>275</sup>”. En estos casos, cuando un contribuyente considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ellos una imposición que no esté conforme con las disposiciones de los CDIs<sup>276</sup>, pueden instar un

---

<sup>273</sup> SERRANO ANTÓN F.: “Settlement of Disputes in Spanish Tax Treaty Law”, en: LANG, M. y M. ZÜGER (Cord.), AA.VV.: *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, Linde Verlag Wien and Kluwer Law International, The Hague – London – New York, 2002, p. 430, “In principle, DTC requires a double taxation relating to the taxes listed in the convention for mutual agreement procedure to be opened. Moreover, such taxation does not have to be “effective”, it can be solely “probable” in the future...”.

<sup>274</sup> Conforme arts. 23 A “método de exención” y 23 B “método de imputación” del MC OCDE versión 2014.

<sup>275</sup> The term “conflict” is used here in a different way than in international private law. There, a conflict of laws is generally resolved by applying one law or legal system to the exclusion of another. In international tax law, taxation based on one principle need not at all be resolved by applying only one of the two (or more) systems. Where the conflict is not resolved, there is double taxation. Cfr. VAN WEEGHEL: *The Improper Use of Tax Treaties. With Particular reference to the Netherlands and the United States*, Series on International taxation, KLI, p. 13, n. 20.

<sup>276</sup> Sostiene Koch que a pesar de los objetivos previstos en los convenios y de las disposiciones adoptadas con todo cuidado y detalle, no es posible excluir de antemano en cada caso la doble imposición ni la divergencia de opiniones al aplicar el convenio, ni dificultades de otra índole. KOCH K., “REPORTE GENERAL: MUTUAL AGREEMENT – PROCEDURE AND PRACTICE” en: Cahiers de droit fiscal international, IFA, 1981, 134 y ss.

“*procedimiento amistoso*”, incluido en la mayoría de los tratados internacionales que buscan evitar la doble imposición<sup>277</sup>.

Siguiendo con la lógica argumental propuesta, una *controversia internacional* en materia de Derecho Fiscal Internacional estaría caracterizada por ser *un desacuerdo sobre un punto de derecho o de hecho derivados de un tratado de doble imposición internacional (CDIs), una contradicción de tesis jurídicas o de intereses entre dos o más Estados que no se han puesto de acuerdo mediante los mecanismos procedimentales resultantes de un CDIs, tanto internos como internacionales especiales y, en consecuencia, subyace una doble imposición no resuelta.*

En algunos convenios, si no hay cooperación o no tiene resultados después de un tiempo determinado (2, 3 o 5 años, dependiendo del CDIs) el procedimiento amistoso, las partes pueden someter el caso a “un arbitraje internacional” de acuerdo con el convenio particular que se analice<sup>278</sup>. Arbitraje que parte desde el análisis del Derecho Internacional Público y se fundamenta en el propio objeto y fin del Tratado. Se entiende que, de acuerdo al principio de buena fe con el que deben aplicar e interpretar las partes, el Tratado internacional lleva consigo una obligación implícita de utilizar todos los medios posibles para llegar a un arreglo bilateral. Si las partes no realizan dichos esfuerzos dentro del plazo

---

<sup>277</sup> Véase el art. 25 MC OCDE 2014.

<sup>278</sup> Ver el análisis de la 11ª reunión del Grupo ad hoc de Expertos sobre *cooperación internacional* en cuestiones de tributación celebradas entre el 15 a 19 de diciembre de 2003 en Ginebra, Informe del Secretario General E/2004/51, punto 44. El informe recalca que “... El arbitraje podría ser una opción atractiva si pudiera aplicarse a bajo costo y produjera decisiones rápidas y justas. No sería conveniente si impusiera unos costos elevados o si la amenaza de recurrir al arbitraje produjera soluciones apresuradas y poco meditadas. Quienes propugnan el arbitraje dan por supuesto que los árbitros serían neutrales y competentes y que sería posible proporcionar los servicios de un árbitro cuando un país no contara con los recursos para contratarlos. No está nada claro que esas suposiciones estén justificadas...”. Se puede ver un análisis sucinto sobre estas cuestiones en el Borrador de la *International Fiscal Association Arbitration Proposal* (IFA AP) de 2003, en *Improving the Process for Resolving International Tax Disputes*, OECD, CTPA, ANNEX p. 40 “...Art. 25 A: *Arbitration of Treaty Controversies: 1. Binding Arbitration / (a) If a case has been presented to the competent authority of one of the Contracting State in accordance with paragraph (1) of Article 25 and within two years following such presentation the competent authorities have not reached a mutual agreement [or if the person presenting the case to the competent authorities (the “taxpayer”) considers that the agreement reached is not in accordance with this Article and with a Memorandum of Understanding to be exchanged through diplomatic channels, which the competent authorities may from time modify and supplement in order better to implement the provisions of this Article...*”. RIBES RIBES A.: (2002, p. 137 – 150); el mismo artículo en: “Estudios y Notas del Instituto de Estudios Fiscales”, IEF, Madrid, 2004.

acordado, surgirá como legítimo el Derecho del contribuyente a solicitar un arbitraje internacional para ponerle fin a la contienda internacional.

Estas afirmaciones nos pueden llevar a sostener que a falta de cooperación internacional para la resolución de los conflictos en materia Fiscal Internacional, pueden ser necesarios otros mecanismos alternativos de resolución, pasando de la cooperación nuevamente al conflicto, que podría ser resuelto por un tercero, caracterizado por su imparcialidad e independencia, siguiendo estrictos criterios de equidad y justicia, *complementando* necesariamente en el procedimiento amistoso por medio de técnicas jurisdiccionales o alternativas, si lo que verdaderamente se quiere es evitar la doble imposición internacional.

Otro camino, frente a la resistencia que genera el arbitraje internacional en materia tributaria, puede llegar a ser mejorar el “*procedimiento amistoso*” dándole una participación activa al contribuyente, completándolo con otros procedimientos facilitadores entre las partes en conflictos, sin llegar a colisionar con los principios del Derecho Constitucional de los Estados Contratante, como lo es la prórroga de jurisdicción en materia tributaria, el principio de legalidad, igualdad, capacidad contributiva, tutela jurisdiccional efectiva, tratados por la doctrina clásica como límites al Arbitraje Internacional. Estos prejuicios se analizarán cuando tratemos en especial el arbitraje internacional. Adelantando posición inferimos que no existen actualmente tales limitaciones, recordando que todos los Estados son jurídicamente competentes para someter cualquier disputa a árbitros, inclusive las tributarias, como veremos.

Los objetivos del Procedimiento Amistoso son, en definitiva, la resolución del conflicto internacional tributario. Estos conflictos, podrían ser enumerados y divididos en general en más de un aspecto, cuando la imposición por parte de uno u otro Estado contratante no esté conforme con las disposiciones del Tratado. La cuestión principal radica en definir correctamente lo debe entenderse por “*taxation not in accordance with the tax treaty*”, es decir, precisar cuándo una imposición no está conforme con las disposiciones de un Tratado de Doble Imposición.

Hasta aquí hemos analizado el principio de cooperación desde el punto de vista del Derecho Internacional Público y de qué manera ha impactado dentro del Procedimiento

Amistoso. Debemos abordar, para completar la premisa propuesta, el principio de cooperación como baremo de los mecanismos de resolución de conflictos. Ensayando otro tipo de clasificación, podemos afirmar que los mecanismos de resolución pueden estar motivados por la propia cooperación internacional por un lado, y, por la falta de cooperación en la resolución del conflicto, por el otro, generándose así una controversia internacional. En su esencia perdura el conflicto originario y se necesitarían nuevos mecanismos complementarios para superarlo.

En el primero de los casos tendremos aquellos mecanismos o técnicas jurídicas en cuya esencia existe la cooperación internacional. En ellas hay voluntad e intención política de llegar a un arreglo amistoso por parte de los Estados en conflicto, encontrándonos con los “*buenos oficios*”, “*la negociación*”, “*la investigación*”, “*la mediación*”, “*la conciliación*” y el recurso a “*organismos especializados*” para realizar acuerdos y “*sistemas regionales de resolución*”. En el Derecho Internacional Tributario se puede constatar que, en general en su amplia red de convenios, como en el MC OCDE y sus comentarios, la cooperación está representada -entre otras<sup>279</sup> figuras jurídicas- por el “*procedimiento amistoso*” regulado por el artículo 25 del MC OCDE, como en el artículo 25 del CM ONU<sup>280</sup>, entre muchos otros modelos. En efecto, desde un aspecto sustancial, se trata de una negociación entre Estados, la cual, en vez de ser conducida por vía diplomática, es llevada a cabo por las autoridades fiscales competentes<sup>281</sup>. El contribuyente sólo tiene un rol secundario, situación que creemos conveniente mutar hacia una mayor participación en este tipo de procedimientos, como ya lo hemos propuesto<sup>282</sup>.

---

<sup>279</sup> Se dice entre otras, debido a que existe un procedimiento que busca el intercambio de información entre los Estados Contratantes (Art. 26 MC OCDE 2014), o a la acción de consulta, o la consulta a una comisión mixta (Art. 25 MC OCDE 2014), o mecanismos que buscan la cooperación en la recaudación.

<sup>280</sup> Koch nos dice en su Informe General sobre este procedimiento que “...El modelo de convenio de las Naciones Unidas para la conclusión de convenios sobre doble imposición entre Estados industrializados y países en desarrollo se ajusta en general al tipo de la OCDE. Las diferencias que ofrece frente al artículo 25 del modelo de la OCDE no son de naturaleza jurídico material, sino que están relacionadas con cuestiones de procedimiento...”. KOCH, K.: “General Report at XXXV Congrès International de Droit Financier et Fiscal Berlín 1981”, en: *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. LXVIa, Kluwer, 1981, pp. 136 y ss.

<sup>281</sup> DOMINICI, R.: “Reglas para la Resolución de los conflictos en materia de doble imposición internacional”, en: VV.AA., *Curso de Derecho Tributario Internacional*, obra al cuidado de VICTOR UCKMAR, Temis, Colombia, 2002, pp. 141 y ss.



En el segundo de los casos, nos encontramos en el punto en que los mecanismos anteriores de cooperación o amistosos han fallado, o nunca se intentaron. La cooperación ha quedado al margen de las negociaciones. Ahora estamos en una verdadera *diferencia, disputa, controversia*, donde el *conflicto* subyace y sólo puede ser solucionado por mecanismos caracterizados por ser un tercero imparcial e independiente el que tome intervención y decida, con carácter obligatorio para las partes. Las partes se someten a un proceso que busca la verdad material, siguiendo no tan sólo el principio de la buena fe, sino guiados por los preceptos de “*equidad*” y de “*justicia*”. Encontramos dentro de este proceso al “*Arbitraje Internacional*” y al arreglo sometido al “*Tribunales Internacionales*” y a una posible vinculación entre ambas técnicas jurídicas<sup>283</sup>.

Entre los mecanismos de resolución que surgen desde la mutua cooperación de los Estados llegamos a la *negociación diplomática*, los *buenos oficios*, la *mediación*, la *investigación internacional*, los *recursos a organismos especializados*. Estos mecanismos tuvieron un amplio desarrollo por parte de la doctrina internacional y quedaron plasmados en una infinidad de Tratados. Habitualmente, la doctrina especializada se refiere a estos mecanismos como medios de tipo político, debido a que la resolución depende en última instancia de la cooperación política de los Estados para poder llegar al arreglo del conflicto. Creemos que lo esencial es que descansan en la cooperación internacional de los Estados, que es esencialmente jurídica. Existe una verdadera obligación internacional de solucionar los conflictos por medio de la cooperación y, a falta de ella, desde el propio conflicto a través de otras técnicas jurídicas que dependen de la resolución de partes imparciales e independientes.

---

<sup>282</sup> Fundamos nuestra afirmación siguiendo la teoría del conflicto, muchas veces nos encontramos en relación con las partes con interesados indirectos, además de los que actúan negociando por sí, como bien lo sostiene Gozáni. El constitucionalista argentino nos dice que los denominados como “... vinculados indirectamente son las partes verdaderamente interesadas, como resultan los grupos o personas que tienen un interés financiero o comercial emergente del resultado que se consiga entre los negociadores. Tanta importancia tiene resolver dónde están los intereses auténticos y las partes verdaderas, que según su precisión se podrá colegir el beneficio probable de la concertación...” GOZÁNI, O. A.: (1995, pp. 28 y ss.).

<sup>283</sup> Nos dice Dominici que en el Derecho Internacional los métodos de resolución de los conflictos son esencialmente tres: la negociación entre los Estados involucrados, las decisiones emitidas por Cortes internacionales y, finalmente, el arbitraje internacional que persigue el dictado de pronunciamientos que sean vinculantes para las partes interesadas. DOMINICI, R.: (2002, pp. 141 y ss.).

Los rasgos genéricos de estos tipos de mecanismos están dados por estas características<sup>284</sup>: una vez elegido de mutuo acuerdo el procedimiento, los Estados partes en la controversia conservan su libertad de acción y decisión en cuanto a la solución final de aquélla, lo que comporta el riesgo de que la controversia quede sin arreglo. Matizando esta postura, se puede observar que en estos procedimientos yace la falta de obligatoriedad de lo aconsejado o dictaminado por el tercero, reiterando que lo que prima es la dedición política entre los Estados en conflicto. La solución, si se consigue, plasma en un acuerdo internacional, que por su propia naturaleza es obligatorio para los Estados partes. La solución no tiene que basarse necesariamente en el Derecho Internacional, sino que puede tener en cuenta, total o parcialmente, elementos de oportunidad política. Agrega J.A. Pastor Ridruejo que, cuando se emplean este tipo de medios, al que llama no jurisdiccionales, la desigualdad real de los Estados puede condicionar a favor del más poderoso y en perjuicio del más débil el resultado de la solución, que puede ser sumamente injusta e inequitativa, desvirtuando así la igual formal o de Derecho. Concluye su pensamiento diciéndonos que “ *la igualdad de carácter formal de los Estados posibilita el recurso a medios no jurisdiccionales, pero en última instancia el empleo de estos medios no favorece la igualdad real. La igualdad soberana de los Estados y, en definitiva, la justicia en las relaciones internacionales está mejor salvaguardada por los medios jurisdiccionales...* ”<sup>285</sup>.

Reiteramos nuestra posición de que todos los medios o mecanismos, tanto procedimentales como procesales, en la práctica, se nos presentan habitualmente combinados conforme el consentimiento de las partes, y puede recurrirse a procedimientos diferentes, alternativos, complementarios decididos en el mismo momento de la resolución del conflicto. El aspecto político está vinculado con la primera opción de incluir el mecanismo dentro del Tratado; una vez incluido, surge la obligación jurídica de aplicarlo, y la obligación de llegar a un acuerdo, en el procedimiento amistoso, siguiendo los esquemas de la buena fe, como se dijo, en el propio cumplimiento del objeto y del fin del Tratado internacional.

---

<sup>284</sup> Seguimos en estas argumentaciones a PASTOR RIDRUEJO, J.A.: (1996, pp. 622 y ss.) .

<sup>285</sup> PASTOR RIDRUEJO, J.A.: (1996, pp. 622 y ss.).

Estas perspectivas, muy actuales, fueron propuestas recientemente en el desarrollo del Plan de Acción BEPS de la Acción 14, en la plataforma de debate para la audiencia pública (*Public Discussion Draft*) del documento “*Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective*” de 18 de Diciembre de 2014 a 16 de Enero de 2015. En la primera propuesta de acción (*opción 1*) se propuso frente al mecanismo de solución de controversias, previsto en el Artículo 25 del MC OCDE, que es parte integrante de las obligaciones asumidas por un Estado Contratante en la celebración de un CDI, y que las disposiciones del artículo deben aplicarse plenamente de buena fe de acuerdo con sus términos y a la luz del objeto y fin del Tratado Fiscal, siguiendo la modificación de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, en su art. 25 párrafo 2, para hacer más eficiente el procedimiento. Uno de los principales obstáculos asumidos por la OCDE es la ausencia de obligatoriedad de dicho artículo, en cuanto el mismo sólo establece que las partes “se esforzarán” para resolver de mutuo acuerdo el caso planteado. El Art. 25.2 establece una obligación de negociar, “de medios” y no una “obligación de resultados”. La propuesta concreta es añadir el siguiente párrafo al Comentario sobre el artículo 25 con el fin de destacar que el procedimiento de acuerdo mutuo es parte integral de las obligaciones que se derivan de la celebración de un Tratado tributario, como veremos a continuación:

Agréguese el punto 5.1 siguiente al Comentario sobre el artículo 25:

5.1.- La obligación de resolver por los casos de procedimientos amistosos referidos a una imposición no conforme con la Convención es una parte integral de las obligaciones asumidas por un Estado contratante en la celebración de un tratado tributario y debe ser cumplido de buena fe. En particular, el requisito establecido en el apartado 2 de que la autoridad competente “se esforzará” para resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante significa que las autoridades competentes tienen la “obligación” de tratar de resolver el caso, en un principio en cuanto al fondo de acuerdo, de manera justa y objetiva, según los términos de la Convención y siguiendo los principios aplicables del derecho internacional<sup>286</sup>.

---

<sup>286</sup> OCDE: (2014 - 2015, p. 6).

#### 4.2.2. CARÁCTER AUTÓNOMO, PREVENTIVO, BILATERAL E INFORMAL DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS

Para A. Xavier<sup>287</sup>, el procedimiento amistoso es un procedimiento *autónomo, preventivo, bilateral e informal*.

##### 4.2.2.1 Autonomía del procedimiento amistoso

Es autónomo, en la medida en que el ejercicio de la pretensión procesal en que se basa el procedimiento deriva directamente de un Tratado internacional, de un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional. No se confunde ni depende de los mecanismos de defensa previstos en la legislación tributaria interna. Por lo que es admisible tener procedimientos internos o domésticos con un procedimiento amistoso abiertos concomitantemente, pero no es recomendable desde un punto de vista pragmático. Es recomendable suspender los procedimientos internos si se planteara un MAP, ya sea por medio del reglamento de procedimientos amistosos, con la sola interposición de la acción o, en su caso, a solicitud expresa por parte del contribuyente. Así tampoco se requiere el agotamiento de los recursos internos o de la vía administrativa para acceder al mismo, establecidos en la legislación tributaria interna para los procedimientos administrativos y tributarios. Dicha previsión es importante para facilitar el acceso a un recurso de naturaleza internacional que tenga como finalidad una interpretación y aplicación común y supere el test de convencionalidad<sup>288</sup>.

---

<sup>287</sup> XAVIER, A.: *Derecho Tributario Internacional, conceptos fundamentales*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Biblioteca de Derecho Tributario de la Universidad Austral, Bs. As., 2005, p. 176; XAVIER, A.: *Direito Tributário Internacional*, Ed. Almedina, Coimbra, 2007, p. 175 y ss. XAVIER A.: *Direito Tributário Internacional do Brasil, Tributação Das Operações Internacionais*, ABPDEA, Editora Forence, 5ta Edic., 2002, p. 197 y ss.

<sup>288</sup> Como se observa, el art. 25 se separa del Derecho internacional general que impone la necesidad de agotar la vía interna (a excepción de los Tratados firmados por Italia) y del Derecho Administrativo clásico que obliga agotar la vía administrativa previo a una jurisdiccional. Nuestra CSJN, luego de la sanción de la ley 25.344, ha señalado que “los jueces no están facultados para denegar de oficio la habilitación de la instancia judicial ni declarar por esa vía la caducidad de la acción deducida ante ellos,” in re Resch, Héctor, año 2004. Con nota de Diana, Nicolás, “¿Otra vez el enigma de la habilitación de instancia? (Sobre las cenizas de Cohen),” LL, 2005-F, 60.

#### 4.2.2.2 *Carácter preventivo del procedimiento*

Es preventivo, en tanto no busca tan sólo hacer cesar los efectos de un caso de doble imposición efectiva, sino que puede basarse en la simple posibilidad de doble tributación internacional.

De este punto se encarga el comentario del MCOCDE, donde en su p. 14 del Com. al art. 25 explica que debe observarse que al procedimiento amistoso, a diferencia de los mecanismos de resolución de controversias previstos en el derecho interno, puede iniciarlo un contribuyente sin esperar a que la imposición que considere “no conforme al Convenio” le haya sido liquidada o notificada. La duda podría darse, advertimos, con la necesidad de que exista un caso real aunque sea probable y no una mera apreciación abstracta del mismo<sup>289</sup>.

Dentro del Derecho Interno argentino encontramos una previsión similar con referencia a la doctrina y jurisprudencia del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial, en donde se ha recalcado la necesidad de la existencia de un caso en el que el titular de un interés jurídico concreto busque fijar la modalidad de una relación jurídica, o prevenir o impedir las lesiones a un derecho de base constitucional (Fallos: 307; 1135; 322:528; 327:3010, entre otros). Por lo que, en lo que hace a este último supuesto, se ha subrayado que no se requiere un daño efectivamente consumado (Fallos: 322:1135; 322:1616; 327:3010, 322:640, etc.). Según un criterio reiterado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, la *Acción de Declaración de Certeza*, en tanto no tenga carácter simplemente consultivo, no importe una indagación meramente especulativa y responda a

---

<sup>289</sup> El comentario al MC OCDE establece que es preciso y suficiente que el contribuyente al momento de solicitar un procedimiento amistoso demuestre que las medidas tomadas por uno o ambos Estados entrañan una imposición que implica un riesgo no sólo posible, sino probable. El comentario en su punto 14 trae un ejemplo que aclara la cuestión, nos dice “Otro ejemplo podría constituirlo el caso de que la legislación sobre precios de transferencia aplicable en un Estado contratante exija al contribuyente, a fin de satisfacer el principio de plena competencia, declarar rentas imponible en mayor cuantía a la que hubiera resultado de los precios reales que utiliza en sus operaciones con partes relacionadas, y existan dudas razonables sobre si la parte asociada del contribuyente podrá practicar el ajuste correlativo en el otro Estado contratante en caso de no instarse un procedimiento amistoso” (Comentario al MC OCDE 2014, art. 25, punto 14). Prevalece la opinión sobre que la necesidad de certidumbre o probabilidad de la existencia de imposición no conforme sea razonable y debe fundarse en hechos demostrables. Pero recomiendan los comentarios que las autoridades fiscales, no deben rechazar la solicitud de inicio de un procedimiento instado en virtud del apartado 1 meramente por considerar que no se ha demostrado o probado la “consideración de la probabilidad”.

un “caso” que busque precaver los efectos de un acto en ciernes, al que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal, constituye una causa en los términos de la Ley Fundamental (Fallos: 308:2569; 310:606 y 977; 311:421, entre otros). En materia tributaria, se ha puntualizado que debe existir una concreta actividad administrativa que ponga en tela de juicio el derecho que esgrime el contribuyente (Fallos: 326:4774, entre otros). Los requisitos que ha establecido nuestro Alto Tribunal son: a) actividad administrativa que afecte un interés legítimo; b) que el grado de afectación sea suficientemente directo; c) que aquella actividad tenga concreción bastante (Fallos: 307:1379; 325:474; 327:2529).

Además, el acuerdo amistoso, en sus diferentes variables, puede ser utilizado para realizar una correcta aplicación del CDI a modo de “precedente” en casos similares, tomándose como fuente del Derecho Internacional Tributario<sup>290</sup>. De esa forma, es considerado el Acuerdo dentro del MAP como fuente del Derecho Internacional Tributario por parte de la doctrina especializada<sup>291</sup>. Cuestión que no es pacífica sobre los alcances y sobre su status dentro de la Convención de Viena sobre el Derecho de Tratados<sup>292</sup>.

---

<sup>290</sup> BAISTROCCHI, E. (Director), en AA.VV.: *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica*, Lexis Nexis, Buenos Aires, p.4, nota 8. El autor parte de la tesis de J. M. Buchanan, Premio Nobel de Economía de 1986, donde considera que la jurisprudencia es de bien público (en lugar de un bien privado y privativo de la persona que la recibe). Permite a una persona representativa predecir el resultado probable de una futura decisión judicial en casos análogos. Dando estabilidad a las relaciones jurídicas. El autor desarrolla un esquema de precedente sobre los acuerdos amistosos desarrollados dentro del MAP en materia de precios de transferencia, con referencia a los Acuerdos Previos de Valoración de los Precios de Transferencia. Parte de la tesis de BUCHANAN J. M.: “The Limits of Liberty: Between Anarchy and Leviathan”, en: *The Collected Works of James M. Buchanan*, Vol. 7, Liberty Fund, Indianapolis, 1975, especialmente el Capítulo 6to, el que puede verse en línea: <http://oll.libertyfund.org/titles/1827> (visitado 23/07/15). Sostiene el autor que los precedentes jurisprudenciales son una forma de capital social que tienen rasgos de bien público, que deben dar previsibilidad y seguridad jurídica, y pueden ser usados por todos. En 1976, Landes y Posner afirman que el conjunto de precedentes jurisprudenciales forman parte del capital que genera información sobre el significado de las normas jurídicas. LANDES, W. R. y R. POSNER: “Legal Precedent: A Theoretical and Empirical Analysis: Comment”, *Journal of Law and Economics*, Vol. 19, issue 2, pp. 249 – 307; KLEIN, B.: “Legal Precedent: A Theoretical and Empirical Analysis: Comment”, *Journal of Law and Economics*, 1976, Vol. 19, Issue 2, pp. 309 y ss.

<sup>291</sup> Dentro de las fuentes internacionales del Derecho tributario internacional, los tratados ocupan un lugar de primordial importancia. Xavier, dentro del Capítulo VI agrega otras fuentes internacionales del Derecho internacional tributario relacionadas con lo siguiente: 1) *La costumbre*: es una fuente autónoma de producción jurídica en el derecho internacional (art. 38, n 1, b, del Estatuto del Tribunal Internacional de la Haya). Solamente la exención al cuerpo diplomático y consular en el Estado que estén acreditados, logro cumplir los elementos de la *longa consuetudo* y de la *opinio iuris vel necessitatis*, en cuanto a los impuestos directos; 2) *La jurisprudencia internacional, los acuerdos amistosos y los laudos arbitrales*: nos dice que dentro de los tribunales de justicia internacional, por ejemplo el de la Haya, no se conocen muchos precedentes y que a la fecha no hay más de 4. Una de las causas es que solo los Estados tienen el impulso

#### ***4.2.2.3 Bilateralidad del procedimiento***

Bilateral, en el caso de que la Autoridad Competente no pueda dar una solución satisfactoria en la fase administrativa nacional, el procedimiento administrativo se internacionaliza y busca para la solución satisfactoria del caso un acuerdo con la autoridad competente del otro Estado contratante. Estaríamos en presencia de un procedimiento internacional. El procedimiento, como el acto resultante del mismo, tendría naturaleza bilateral dentro de un instrumento convencional no contractual, o un simple acuerdo administrativo, o acuerdos en forma simplificadas, o ejecutivos, como lo veremos cuando analicemos la naturaleza del acuerdo. En el caso de no llegar a resolver el conflicto dentro de una de las administraciones, en forma unilateral, y no dar una respuesta satisfactoria a la pretensión del contribuyente -esto es, en el caso de revelarse inadecuadas las soluciones desde un punto de vista unilateral-, la solución del caso debe ser obtenida por Acuerdo Amistoso entre las Autoridades Competentes de ambos Estados parte.

La naturaleza bilateral del Procedimiento y de los Actos Administrativos derivados del mismo llevan consigo la bilateralidad de la interpretación del CDI. Ello fue manifestado por M. Chrétien en el año 1951<sup>293</sup>. Ante la falta de tribunales fiscales internacionales, M. Reich y W. Boss sostienen que difícilmente se llegue a solucionar un conflicto fiscal internacional interpretándose la normativa interna y el empleo del procedimiento amistoso como un único procedimiento, en el cual las autoridades representantes de cada Estado acuerden una solución común para la controversia interpretativa planteada. Es la única forma de tratar de llegar a una solución dentro de un caso concreto<sup>294</sup>.

---

procesal para litigar ante la CIJ. Por ello es que se ha propuesto la creación de un TFI con el impulso procesal de los contribuyentes. Dentro de la actual configuración del DTI, tan sólo se privilegian acuerdos bilaterales sobre la eliminación de la doble imposición, que prevén la resolución de las controversias por medio del MAP conducido a nivel Ministerial, es decir por las AC. XAVIER, A.: (2005, p. 174).

<sup>292</sup> Analizaremos esta cuestión cuando nos encarguemos de la naturaleza jurídica del Acuerdo Amistoso.

<sup>293</sup> CHRÉTIEN, M.: "L'application et l'interprétation des clauses fiscales des traités internationaux par les tribunaux français", *Revue Critique de Droit International Privé*, 1951, pp.67 y ss.

<sup>294</sup> REICH, M. y W. BOSS: "The mutual agreement procedure under the Swiss double taxation treaties", *Archiv fur Schweizerisches Abgabenrecht*, vol.65, nº2-3, 1996, pp.276 y ss.

#### ***4.2.2.4 Carácter informal del procedimiento amistoso***

Las autoridades competentes pueden comunicarse directamente entre sí, sin necesidad de recurrir a la vía diplomática. Ello marca una expresión del principio del informalismo en el Derecho Administrativo. Agrega Serrano Antón<sup>295</sup> que el procedimiento es de carácter *excepcional y extraordinario* frente a las medidas internas.

#### **4.2.3 OTRAS CARACTERÍSTICAS ENUNCIADAS POR LA DOCTRINA TRIBUTARIA**

Otra de las características fundamentales del procedimiento está relacionada con que la *iniciativa procesal puede ser a instancia del Contribuyente o del Estado*. Destacamos que ello va a diferenciar o separar en dos clases al MAP. Según la iniciativa procesal devenga del contribuyente o del Estado, como veremos en el último punto de la presente. Clasificándose, en definitiva, desde la iniciativa procesal en dos procedimientos diferenciados, más allá de los diversos tipos de procedimientos que estarán involucrados en cada categoría, sea con referencia a la aplicación o a la interpretación del CDI. Lo que hay que tener presente siempre es que los diversos procedimientos descriptos forman parte del conjunto denominado en plural como lo son los Procedimientos Amistosos.

Por su parte, D. Martín Abril y F. Rubio Cuadrado recalcan su *flexibilidad*, la *ignorancia de plazos internos*, atento a que el acuerdo será aplicado con independencia de los plazos internos; y la *compatibilidad con los recursos internos*, ya que los mismos no son alternativos sino concomitantes a los recursos del derecho tributario doméstico, y en la mayoría de casos no poseen la obligación de eliminar la doble imposición contraria al convenio<sup>296</sup>.

En cuanto a la *flexibilidad*<sup>297</sup> nos dice que los Modelos recomiendan -art. 25 MC OCDE- a las Autoridades Competentes establecer una comunicación flexible, por escrito,

---

<sup>295</sup> SERRANO ANTÓN: (2011, p. 140).

<sup>296</sup> MARTÍN ABRIL, D. y RUBIO CUADRADO, F.: "Novedades relativas al IRNR y otras normas fiscales aprobadas en 2008", *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n° 26, 312/2009, p. 46.



por teléfono, por discusiones personales o en grupo, y haciendo uso de las disposiciones del art. 26 para el intercambio de información. El procedimiento es esencialmente informal, en mayor medida en los Estados cuya única regulación deviene del Convenio, que poco y nada dice sobre el desarrollo del procedimiento.

Sin embargo, la excesiva flexibilidad e informalismo conspira en contra de su eficiencia. Decimos esto con referencia a la ausencia de plazos de resolución del conflicto. En la práctica se traduce en un interminable plazo de negociación que nunca se concreta y genera, evidentemente, indefensión para el Contribuyente. Tanto el Código de Conducta para la aplicación efectiva del Convenio de Arbitraje de la Unión Europea del año 2006, el Código de Conducta Revisado para la aplicación efectiva del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas del año 2009 de la UE, como el Manual de Procedimientos Amistosos del año 2008 de la OCDE, recomiendan que el plazo de resolución no sea superior a los dos años (2 años) desde la presentación de la solicitud, y que dentro de los tres meses se ejecute el Acurdo Amistoso.

Pensamos que dicho plazo es excesivo, debiéndose reducir a un año, como lo hemos propuesto en más de una ocasión<sup>297</sup>, mediante un estudio comparativo con otros procedimientos dentro del Derecho Internacional Económico. Con respecto al acuerdo, debe tener aplicación automática desde la notificación de la resolución conjunta y no esperar que cada Administración realice la trasposición del mismo en otro acto administrativo dentro de cada Estado de alcance particular.

d) También se puede llegar a *ignorar los plazos internos*. En la gran mayoría de los Tratados internacionales de este tipo, se encuentra la previsión del art. 25.2 y dentro del art. 6 del Convenio de Arbitraje de la UE en materia de precios de transferencia, donde se

---

<sup>297</sup> Así descripto, el Procedimiento se convierte en instrumento flexible en la interpretación, aplicación y desarrollo de los tratados y en medio apropiado para la eliminación de la doble imposición tanto jurídica como económica; RESOLUTION BOOK, 1938 – 1988, IFA – IBFD, Amsterdam, 1988, p. 298.

<sup>298</sup> IRIARTE YANICELLI, A.: “Los conflictos societarios ocasionados por los precios de transferencia: prevención y resolución a la luz de la participación de la sociedad en los procedimientos alternativos fiscales internacionales”, en el *libro de ponencias del X Congreso Argentino de Derecho Societario y VI Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa, Fundación para el Estudio de la Empresa (FESPRESA)*, Tomo III, 2007, pp. 221-232.

infiere que el acuerdo será aplicable con independencia de los plazos previstos dentro del Derecho Interno. Y se refiere, según los comentarios, a la materia de desgravaciones o no sujeciones y devoluciones<sup>299</sup>. Para los casos de Chile, Grecia, Italia, México, Polonia, Portugal, la República Eslovaca y Suiza, estos países formulan una reserva a la segunda frase del apartado 2 del art. 25. Consideran que la ejecución material de desgravaciones o devoluciones impositivas en virtud de un acuerdo amistoso debería estar vinculada al plazo previsto en sus respectivas legislaciones internas, y no ignorar los plazos internamente considerados. Con el Modelo 2008, España, Alemania, Francia y el Reino Unido abandonaron y renunciaron a dicha reserva. En los últimos Modelos firmados por España, en la práctica tampoco incluyeron la reserva mencionada.

En el caso de Turquía<sup>300</sup> se reserva el derecho a señalar en el texto de sus convenios bilaterales un plazo concreto de cumplimiento. Hungría formula una reserva respecto de la última frase del apartado 1, dado que no puede entablar un procedimiento amistoso por razón de una solicitud al efecto presentada a su autoridad competente una vez transcurrido el plazo de prescripción previsto en su legislación interna.

A nuestro entender, el Modelo puede recomendar diferentes plazos de prescripción que el Derecho Interno. Pero lo que verdaderamente tendrá efectos sobre la prescripción será el Tratado o CDI firmado entre las partes. Hasta se podrá interpretar que la solicitud de un procedimiento amistoso tendrá efectos interruptivos siempre y cuando la legislación así lo establezca, al igual que la Comunicación de un Estado a otro en el marco de un procedimiento amistoso instado por un Contribuyente<sup>301</sup>. Pensamos que es totalmente legal, constitucional y altamente recomendable que un Tratado internacional, superior a la ley

---

<sup>299</sup> MC OCDE: (2008 – 2012, Comentarios al Art. 25, Puntos: 96 – 101, pp. 393 y ss).

<sup>300</sup> Los puntos 96 y 97 de los Comentarios al MC OCDE al Art. 25 nos dicen: & 96: Por lo que respecta al apartado 1 del artículo, Turquía se reserva el derecho a que el caso deba presentarse a su autoridad competente dentro del plazo de cinco años siguientes al ejercicio fiscal en cuestión. Sin embargo, si la notificación se efectúa en el último año de este período, esta demanda debe presentarse en el plazo de un año desde la notificación. & 97. El Reino Unido reserva su posición con respecto a la última frase del apartado 1 porque esta frase es incompatible con el plazo de seis años previsto por su legislación nacional.

<sup>301</sup> LÓPEZ RIBAS, S.: “Procedimientos Amistosos en materia de imposición directa”, *Documentos - IEF*, 7/09, p. 14 y ss.; LÓPEZ RIBAS, S.: “Procedimientos Amistosos y de Arbitraje”, en: AA.VV.: Los Procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional, Lex Nova, Valladolid, 2010, p. 569 y ss.; SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 138).

interna y al Código Civil aplicable dentro de cada Estado, cree un sistema de suspensiones, interrupciones y cómputos diferenciados y especiales, desde un punto de vista material, incluido dentro del mismo, unificando los términos de prescripción para el procedimiento amistoso. Ello por un principio de jerarquía normativa. Lo que podría evaluarse particularmente es su razonabilidad cuando los mismos sean excesivos.

## V. CLASIFICACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS

El Procedimiento Amistoso no es un solo procedimiento administrativo tributario de naturaleza amistosa, como lo hemos manifestado. Es un *conjunto unificado* de procedimientos, integrado por diversos tipos de procesos; con dos fases, una interna o doméstica ante la Autoridad Competente del Estado y otra internacional, conjugada entre las dos Autoridades Competentes a nivel internacional; con una evidente naturaleza bilateral y/o plurilateral, según como se lo vea. Además, los Procedimientos Amistosos pueden clasificarse por la exclusividad de las relaciones entre Estados, sin ninguna intervención de los contribuyentes. Así también los que son promovidos por el contribuyente ante la Autoridad Competente del Estado de la Residencia o la Nacionalidad, cuando la interpretación o aplicación del CDI no es conforme con el mismo.

El Procedimiento Amistoso cuya regulación internacional hemos puesto de manifiesto, caracterizado por su *amplitud, flexibilidad e informalismo*, del que se puede inferir - resultante de una cierta imprecisión de sus perfiles jurídicos institucionales- no se trata de un único procedimiento<sup>302</sup>, existiendo más de tres objetos procedimentales diferentes.

Dentro de la siguiente clasificación se desarrollaran los aspectos que constituyen a perfilar mejor el objeto del estudio y plasmar la complejidad del mismo.

---

<sup>302</sup> PALAO TABOADA, C.: (1972, p. 311); ARESPACOHAGA DE, J.: (1998, p. 410).

## 5.1. SEGÚN QUIEN PROMUEVA EL PROCEDIMIENTO

El primer aspecto vinculado con la clasificación de los Procedimientos Amistosos está referido al tópico de quién insta el procedimiento, es decir, quien tenga la iniciativa procesal<sup>303</sup>.

En las páginas anteriores indicamos que la iniciativa procesal puede iniciarse por parte del *contribuyente* o por la *Autoridad Competente del Estado*. Uno de los principales Derechos y Garantías para el Contribuyente es poder solicitar la apertura del Procedimiento Amistoso. Otro derecho, impostergable, que surge más de los principios procedimentales aplicables al MAP, es el recurso o impugnación de la negativa al inicio del procedimiento amistoso, a los fines de su apertura<sup>304</sup>.

Desde este punto de vista nos encontramos con dos diferentes tipos de procedimientos. El instado por el contribuyente, sobre causas propiamente dichas (o para resolver conflictos particularizados, denominadas como litigioso, vinculadas con el artículo 25.1 y 2 de CDI), y el promovido por la Autoridad Competente en representación del Estado, con referencia al art. 25.3 MC OCDE (causas generales de interpretación o integración normativa o analógica). Este último supuesto puede, a la vez, dividirse en dos. Para cuestiones vinculadas con la interpretación para causas generales, por un lado, y la integración normativa, por el otro. A diferencia del primer caso, que sólo puede ser interpuesto por el Contribuyente, el segundo caso puede ser interpuesto por las AC de los Estados Contratantes o por los Contribuyentes.

Recordemos que las partes del procedimiento amistosos son los Estados, pero el Contribuyente puede instar la solicitud amistosa y no debería estar limitado por el procedimiento. Este tipo de clasificación parte de una diferencia de tipo subjetivo sobre el

---

<sup>303</sup> MARTÍN ABRIL, D. y RUBIO CUADRADO, F.: (2009, p. 46).

<sup>304</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: "El Derecho de los Contribuyentes al Inicio del Procedimiento Amistoso Previsto en los Convenios de Doble Imposición", *Carta Tributaria*, 2004, núm. 6; MARTÍN JIMÉNEZ A. y J. M. CALDERÓN CARRERO: *Precios de Transferencia*, Editorial Netbiblo, SUNAT – INDESTA, Colección Doctrina Tributaria y Aduanera, La Coruña, 2013, p. 200; CALDERÓN, J. M.: "Spanish Supreme Court Jurisprudence on Taxpayer Access to Mutual Agreement Procedure", *Tax Notes International, Viewpoints*, 29 March 2004, pp. 1193 y ss.; CALDERÓN, J. M.: "The Taxpayer's Right to Set the "Mutual Agreement Procedure in Motion: the Spanish Tax Courts", *Intertax*, KLI, 2001, Volume 29, Issue 11, pp. 362 y ss.

origen del mismo. Caben dos vías subjetivas de iniciación, conforme veremos a continuación:

a) el Procedimiento comienza como consecuencia de la solicitud del contribuyente afectado por la imposición no conforme con el Convenio. La Autoridad Competente, una vez receptada, analiza el caso a los fines de evaluar si ella misma puede -por sí- solucionar la controversia internacional. Piénsese que el procedimiento es la consecuencia, como regla general, de un desencuentro entre la interpretación y aplicación del CDI, realizado por parte del Contribuyente, y la posterior auditoría o control del Estado dentro de sus funciones financieras<sup>305</sup>. Nacido el conflicto, el contribuyente puede oponerse a la liquidación o determinación de deuda, instrumentando los recursos internos y, en su caso, además, recurrir al Procedimiento Amistoso. Si la Autoridad Competente no resuelve el conflicto, instado por el contribuyente dentro de un planteo fundado, la Autoridad Competente seguirá las reglas del procedimiento a los fines de resolver el mismo con el otro Estado Contratante, representado por su Autoridad Competente, en cumplimiento de los extremos del Convenio<sup>306</sup>. Por ello se ha sostenido que el procedimiento permite aplicar *un vehículo dirigido a alcanzar una solución unificada al caso concreto*<sup>307</sup>.

Resulta impostergable, para este punto, indicar a quién nos referimos como contribuyente. Dentro del ámbito de aplicación del CDI el MCOCDE, en su art. 1° “Personas comprendidas”<sup>308</sup>, establece que el presente Convenio se aplica a las personas

---

<sup>305</sup> Art. 25.1 del MC OCDE 2014.

<sup>306</sup> Art. 25.2 del MC OCDE 2014.

<sup>307</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2005, p. 958).

<sup>308</sup> Art. 1 CM OCDE 2014. El Párrafo 18 de la “*introducción al MCOCDE 2014*” nos dice que el Convenio se aplica a todas las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes (Artículo 1). El Modelo omite la mención del término contribuyente. Se refiere a personas que incluye otros obligados al pago como los agentes de retención a esos niveles. Mientras los primeros convenios se aplicaban a los “ciudadanos” de los Estados contratantes, los convenios más recientes se aplican normalmente a los “residentes” de uno o de ambos Estados contratantes, independientemente de la nacionalidad. Algunos convenios tienen un ámbito incluso más extenso al afectar de forma más general a los “contribuyentes” de los Estados contratantes; por consiguiente, son también aplicables a personas que, aun cuando no sean residentes de ninguno de los dos Estados, están sometidas a imposición sobre una parte de sus rentas o de su patrimonio en cada uno de ellos. Se ha considerado preferible, por razones de orden práctico, establecer la aplicación del Convenio a los residentes de uno o de ambos Estados contratantes. El término “residente” se define en el artículo 4. Véase: Comentarios al art. 1 CMOCDE art. 1.

residentes de uno o de ambos Estados contratantes. Su art. 3º -a los efectos interpretativos del Convenio, a menos que del contexto se infiera una interpretación diferente- indica que el término “persona” comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas<sup>309</sup>. El concepto de “residente” está contemplado dentro del art. 4º del Modelo de la OCDE, que sostiene la expresión “residente de un Estado contratante”<sup>310</sup>: significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo. Éstos últimos serían considerados como “no residentes”.

Determinar quién puede interponer un MAP, desde un punto de vista subjetivo, no es un tema menor, y ha sido causa de Procedimientos Amistosos en más de una ocasión. Además hay que tener la previsión, frente a un caso concreto, de evaluar lo prescripto en el CDI sobre el concepto de Contribuyente. Así se refiere el art. 3.2 del CDI de España y Argentina, infiriéndose que para la aplicación del Convenio en cualquier momento por un Estado contratante, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado.

En términos generales, en el caso de España y la Argentina, en la red de Convenios, se ha optado por 3.1.d. “*El término “persona” comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas*”. Con referencia al punto de “*cualquier otra agrupación de personas*”, para el caso de muchos Estados, por ejemplo para Italia y los Estados Unidos, puede incluir otro tipo de entidades asimiladas por la influencia de la legislación interna que tiene tratamiento impositivo como contribuyente, sin ser personas.

---

<sup>309</sup> Art. 3 CM OCDE 2014 y su Comentario.

<sup>310</sup> Art. 4 CM OCDE 2014 y su Comentario.

Es el caso de los *Trust Americanos* o italianos. Idéntica cuestión podría suceder en la Argentina.

b) El Procedimiento Internacional de ambos no varía sustancialmente. Los dos Estados Contratantes van a intentar negociar un acuerdo. Pero internamente, en su fase administrativa local, podría existir diferencias. Deberá surgir de la reglamentación interna de cada Estado. Si tomamos como ejemplo el Reglamento de Procedimientos Amistosos Español, incluido dentro del Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre de 2008, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento Amistoso en materia de imposición directa, advertiremos que reglamenta la posibilidad de actuación del Contribuyente dentro del mismo. Es decir, es una de las alternativas manifestadas, inclusive para situaciones que tienen que ver con resoluciones de imposición no acordes con el Convenio, o por Acciones de la Administración Tributaria Española, o por acciones de la Autoridad Tributaria del otro Estado, dejando al margen los procedimientos instados por los propios Estados a los fines de interpretar los CDIs.

En principio, dentro del procedimiento promovido por el Estado, los Contribuyentes no tienen ningún tipo de participación, ni siquiera como interesados. Más allá que en la práctica puede suceder que quienes propongan el MAP al Estado sea un grupo o un conjunto de contribuyentes, para que sea promovido por el propio Estado cuando tiene que ver con la interpretación o integración del Convenio internacional. Y su falta de interpretación o integración común sea factible de generar o generan doble imposición internacional a un conjunto de contribuyentes, o sean la causa de varias situaciones conflictivas.

Dentro del Modelo Convenio de la OCDE, de manera clara, se observa los dos tipos de procedimientos señalados, en función de quién promueva el mismo.

Con referencia a la promoción del mismo por parte del Contribuyente, nos dice que dentro del art. 25.1., cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente; o, si fuera aplicable el apartado 1

del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. Este párrafo le da Derecho al Contribuyente, en el caso de que las medidas adoptadas por otra Administración “implican” o puedan “implicar” para el Contribuyente una imposición que no esté conforme con el Tratado. En dicho caso, el Contribuyente podrá “solicitar”, “peticionar”, “presentar”, su caso ante la Autoridad Competente del Estado de residencia o del de nacionalidad, según su caso.

Por otro lado, el mismo artículo también otorga facultades a las Autoridades Competentes como representantes de los Estados dentro del párrafo número 3 del art. 25 MCOCDE. Las Autoridades Competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio, por medio de un Acuerdo Amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

El MAP promovido por parte de las Autoridades Competentes podrá surgir del planteo realizado por la propia Agencia Tributaria o por la propia Autoridad Competente, es decir, por un Contribuyente o Grupos de Contribuyentes; por parte de un Ministerio, como lo puede ser el Ministerio de Hacienda; por parte- incluso- del Presidente por recomendaciones de las Autoridades Diplomáticas, ante la Autoridad Competente, quien, en vista a una doble imposición producida o existiendo la posibilidad que la misma se produzca, derivada de dudas o dificultades de interpretación, si se dan los supuestos mencionados por el Tratado, comience a gestar un MAP interpretativo.

El MC OCDE dentro del Comentario al Art. 25.3, en su párrafo 50 establece que se faculta a las AC para resolver, si es posible, las dificultades de interpretación o aplicación del CDI. Se trata, principalmente, de dificultades de índole general referentes, o que pueden referirse a una categoría de contribuyentes, como en el caso de que se hayan suscitado con ocasión de una situación particular incluida normalmente en el procedimiento aludido en los apartados 1 y 2<sup>311</sup>.

---

<sup>311</sup> Párrafo 50, Comentario al artículo 25.3 del CMOCDE 2014; Esta disposición permite resolver las dificultades originadas por la aplicación del Convenio. Tales dificultades no son solamente las de orden práctico, que podrían surgir con ocasión de la instauración y funcionamiento de los procedimientos de desgravación de los impuestos percibidos sobre dividendos, intereses y regalías en el Estado contratante en donde se han generado estas rentas, sino todas aquellas que podrían comprometer o complicar la aplicación normal de las cláusulas convencionales, tal como las han concebido los negociadores del Convenio, y cuya



Las Autoridades Competentes pueden completar o precisar el sentido de un término definido en el Convenio de manera incompleta o ambigua para evitar cualquier dificultad; solventar las dificultades que puedan surgir de un nuevo régimen impositivo establecido en un Estado contratante sin alterar el equilibrio y sustancia del Convenio; determinar si, y bajo qué circunstancias, los intereses pueden asimilarse a los dividendos en aplicación de las reglas del país del prestatario sobre subcapitalización y beneficiarse de una desgravación en concepto de doble imposición en el país de residencia del prestamista en las mismas condiciones que los dividendos (por ejemplo, en la desgravación concedida bajo el régimen matriz/filial, cuando esta desgravación está prevista en el convenio bilateral aplicable)<sup>312</sup>.

Como veremos, llegado el momento, cuando caractericemos al MAP interpretativo, las potestades atribuidas por el Tratado Internacional a las Autoridades Competentes son similares a las otorgadas en el Derecho interno a las Autoridades Administrativas para dictar reglamentos interpretativos o ejecutivos, contestar consultas<sup>313</sup>.

## **5.2. SEGÚN LA FUENTE JURÍDICA Y LA NATURALEZA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

Este aspecto está relacionado con tres cuestiones. La primera, con la fuente jurídica del Convenio Internacional suscripto por los Estados Contratantes de naturaleza bilateral. El instrumento jurídico al que se hace referencia es un Tratado Internacional entre dos Estados, con una clara naturaleza bilateral y contractual, regulada por el Derecho Internacional Público. Siguiéndose una teoría desde el monismo atenuado, el Tratado, desde su ratificación legislativa, forma parte de la legislación interna, pero tiene jerarquía superior a las normas internas<sup>314</sup>. Una de las principales fuentes jurídicas del MAP la

---

solución no depende de un acuerdo previo sobre la interpretación del Convenio. Véase: Párrafo 51 de los Comentarios al artículo 25.3 del MCOCDE 2014.

<sup>312</sup> Véase párrafo 53, de los Comentarios al artículo 25.3 del MCOCDE 2014.

<sup>313</sup> MARTÍN JIMENEZ, A. J.: (2010, p. 660).

<sup>314</sup> Un convenio para evitar la doble imposición, o convenio fiscal como se le denomina frecuentemente, es un acuerdo formal entre dos países sobre el reparto de las potestades tributarias entre ellos cuando la

encontramos en los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición, que tanto España como la Argentina han adoptado en múltiples ocasiones<sup>315</sup>. Este punto coincide con la regulación de la Fiscalidad Internacional de las normas materiales internas que se cualifican y cuantifican por los Tratados Internacionales.

Otra fuente jurídica la encontramos en Tratados de naturalezas multilaterales o plurilaterales. Muchas veces coinciden este tipo de Convenios con las iniciativas Comunitarias que regulan situaciones y obligaciones de dicha naturaleza.

Un ejemplo de lo manifestado encontramos en los motivos del Real Decreto 1794/2008, del 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimientos Amistosos en materia de imposición directa. Establece que, en el marco de los Procedimientos Amistosos previstos en los Convenios y Tratados Internacionales, hay que distinguir entre aquéllos regulados en el artículo correspondiente de cada Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y otro Estado, y los procedimientos regulados en el Convenio Europeo de Arbitraje, Convenio 90/436/CEE, del 23 de julio de

---

legislación interna de ambos países es simultáneamente aplicable a un contribuyente o aspecto concreto (por ej. cuando el contribuyente residente de un país obtiene renta de una fuente situada en el otro país). Los convenios para evitar la doble imposición constituyen un medio eficaz para resolver la mayoría de los problemas habituales que surgen en el ámbito de la doble imposición internacional sobre la base de un criterio uniforme. Véase OCDE – MEMAP: (2007, p. 9). En España, siguiendo a González Campos, podemos encontrar algunos apoyos específicos en el orden constitucional. En primer lugar en el Preámbulo de la Constitución cuando se proclama la voluntad de España de colaborar en el fortalecimiento de “unas relaciones pacíficas y de eficaz cooperación entre todos los pueblos de la tierra”. González Campos sostiene que “... estas relaciones se hallan regidas, en ausencia de tratados, por el Derecho Internacional General”, en: (1992, p. 230); En la Argentina la Constitución prevé en el Art. 75 inc. 22 que “... Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes...” y con referencia a tratados que enumera taxativamente “... en las condiciones de su vigencia, tienen jerarquía constitucional, no derogan artículo alguno de la Primera Parte de la Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos...”. Gellil matiza que la reforma constitucional de 1994, dispuso expresamente que todos los Tratados están por encima de las Leyes, sean bilaterales; multilaterales; acuerdos de integración o concordatos con la Santa Sede. Salvo en el caso de los Tratados de Derechos Humanos con jerarquía constitucional, los convenios internacionales están por debajo de la Constitución Nacional, en: GELLI, M.A.: *Constitución de la Nación Argentina comentada y concordada*, Segunda Edición, La Ley, Bs. As., 2003, p. 593; VANOSSI, J. R. A. y A. R. DALLA VÍA: *Régimen Constitucional de los Tratados*, Segunda Edición, Abeledo Perrot, Bs. As., 2000, pp. 185 y ss., los autores consideran la operatividad del Tratado desde su aprobación. Desde la sola aprobación ya tiene fuerza obligatoria y rige por estar cumplidos todos los requisitos establecidos por la Constitución para su sanción (2000, p. 188).

<sup>315</sup> En la actualidad existe una red de más de 4000 Tratados internacionales para evitar la doble imposición, elaborados su gran mayoría bajo el Modelo de Convenio de la OCDE.

1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas<sup>316</sup>.

### 5.3 SEGÚN EL TIPO DE PROCEDIMIENTO

El Procedimiento Amistoso prevé que las Autoridades Competentes de los dos Estados, frente a un “reclamo”, “petición” o “presentación” fundada de un contribuyente, deberán esforzarse para resolver los conflictos en la aplicación e interpretación de las cláusulas de los CDIs, es decir, que los contribuyentes no sean pasibles de una interpretación o aplicación que no se corresponda o no esté de acuerdo con lo dispuesto en los Convenios.

Dispone, además, que los Estados pueden, por medio de sus Autoridades Competentes, resolver los problemas, dificultades o dudas que plantee la interpretación o aplicación de los CDIs. Inclusive las partes -los Estados- podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición internacional en los casos no previstos por el CDI.

Los Estados podrán, por medio de sus Autoridades Competentes, también consultarse para poner en funcionamiento dichas facultades, y podrán intercambiar información de los Contribuyentes o terceros por medio del MAP.

---

<sup>316</sup> Existen importantes diferencias entre ambos textos que han aconsejado una regulación separada de ambos tipos de procedimientos dentro del Reglamento Español de MAP. En el Convenio Europeo de Arbitraje existe un periodo de tiempo para que los dos Estados afectados se pongan de acuerdo para eliminar la doble imposición, transcurrido el cual, si no se ha alcanzado un acuerdo, se constituye una comisión consultiva que emite un dictamen que será obligatorio para ambos Estados, salvo que acuerden algo distinto en un plazo concreto. Sin embargo, en los procedimientos amistosos previstos en los Convenios para evitar la Doble Imposición no existe la obligación de resolver y, de forma coherente, no hay plazo temporal concreto para resolver. El Convenio no obliga a llegar a un resultado sino a la voluntad de alcanzarlo. Hay que destacar que esto último ha sido precisamente las modificaciones establecidas por el MCOCDE de año 2008 y mantenidas a la fecha, que establecen el establecimiento de un plazo para que las Administraciones Tributarias alcancen un acuerdo, y, ante la ausencia del mismo, se establece la posibilidad de acudir a una comisión consultiva o al arbitraje internacional para que resuelva las cuestiones pendientes entre ambas Administraciones, siempre que esté previsto en el Convenio que resulte de aplicación. En la actualidad España incorpora en todos sus CDI el arbitraje del MCOCDE art. 25.5, salvo que el otro Estado Contratante no quiera incorporar el mismo. Puede verse: Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimientos Amistoso en materia de imposición directa, punto II, párrafo 3ro, de las motivaciones; en línea (28.09.15): <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2008-18544>

Por último, mediante el Procedimiento Amistoso se podrán canalizar los acuerdos sobre precios de transferencia entre los Estados representados por las Autoridades Competentes y los Contribuyentes involucrados en dichas políticas.

El Procedimiento Amistoso se desdobra en tres especies, objetos o tipos, a saber:

a) *Procedimiento Amistoso propiamente dicho, en sentido estricto, o para solucionar problemas o casos particulares, también denominado como litigioso*: está previsto en el art. 25 párrafos 1 y 2 del MCOCDE. Tiene por objeto la resolución de un caso concreto y es puesto en marcha por el contribuyente.

a.1.) Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente CDI podrá, con independencia de los recursos previstos por el Derecho Interno de esos Estados, someter su caso a la Autoridad Competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio<sup>317</sup>.

a.2.) La Autoridad Competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un Acuerdo Amistoso con la Autoridad Competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste al convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el Derecho Interno de los Estados contratantes<sup>318</sup>.

---

<sup>317</sup> Véase Art. 25.1 - CM OCDE 2014; este artículo marca el comienzo de la etapa nacional. El mismo nace con la solicitud del procedimiento amistoso del contribuyente u obligado al pago, ante la Autoridad Competente. Se puede ver el art. 6to del REPA, Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.

<sup>318</sup> Véase Art. 25.2 – CM OCDE 2014; este artículo marca el comienzo de la etapa o fase internacional. Aunque parte de la doctrina indica que el procedimiento amistoso tiene nacimiento cuando el mismo es admitido, es decir, cuando la solicitud del contribuyente es admitida. Es lo que establece el art. 8º del REPA, Real Decreto 1794/2008, del 3 de noviembre, donde se indica que pasado dos meses de la solicitud o un mes desde la presentación de la subsanación o ampliación de la misma, la Autoridad Competente determinará la admisión o no de la solicitud de inicio, que será notificada al obligado tributario. Recién, desde dicha admisión, se considerará interpuesto el MAP a todos los efectos, conforme la Reglamentación española.

b) *El Procedimiento Amistoso Interpretativo*: es el previsto en el art. 25.3, primera parte del MCOCDE. Tiene por objeto la resolución de dificultades o dudas resultantes de la interpretación del CDI. Puede, a nuestro entender, ser promovido por el propio Estado y por el Contribuyente<sup>319</sup>.

b.1.) Las Autoridades Competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del convenio por medio de un acuerdo amistoso.

C. *El Procedimiento Amistoso Integrativo*: es el previsto por la última parte del art. 25.3. Fue introducido en la revisión del MCOCDE de 1977. Tiene por objeto la solución de la doble imposición en casos no considerados por el CDI.

c.1.) También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el convenio<sup>320</sup>.

Por último diremos que cada uno de los tipos de Procedimientos Amistosos detallados comprende a varios supuestos de MAPs. Todos ellos son parte del conjunto señalado. También hemos afirmado que existen varios tipos de Procedimientos Amistosos, de allí que nos refiramos a él en plural. Al justificativo sobre su unidad conceptual e institucional lo encontramos en la finalidad propia de los CDIs. A la finalidad de este tipo de CDIs la encontramos en su mismo nombre, que los identifica. Con los Procedimientos Amistosos se pretende evitar, utilizando la técnica de la *Cooperación Internacional*, la doble tributación internacional, sea ésta jurídica o económica, y la discriminación al contribuyente no residente o extranjero, que daría paso a una doble imposición no querida por el Tratado internacional. Todos los procedimientos que componen el conjunto están orientados a resolver los conflictos en el Derecho Fiscal Internacional<sup>321</sup>.

---

<sup>319</sup> Véase Art. 25.3 – CM OCDE 2014. En especial el párrafo 50 de los Comentarios al MCOCDE 2014.

<sup>320</sup> Véase Art. 25.3, segundo párrafo, MCOCDE 2014.

<sup>321</sup> El MEMAP afirma, siguiendo una consolidada doctrina, que la doble imposición jurídica internacional puede definirse como la aplicación de impuestos sobre la renta en dos (o más) Estados sobre un mismo contribuyente y una misma renta. La doble imposición jurídica puede surgir, por ejemplo, cuando un residente de un país obtiene rentas procedentes de fuentes situadas en el otro país y la legislación interna de ambos países somete dicha renta a imposición. Puede surgir también cuando, atendiendo a sus legislaciones internas, ambos países consideren que el contribuyente reside en su territorio. Los convenios

Por lo tanto, los Procedimientos Amistosos son un mecanismo complicado de resolución de conflictos internacionales tributarios. Está compuesto por un conjunto unificado de mecanismos de naturaleza compleja, que tiene por finalidad evitar la doble imposición internacional, sea ésta jurídica o económica. Los procedimientos procuran resolver las dificultades en la aplicación e interpretación de los CDIs indicados.

#### **5.4 SEGÚN LA FASE DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO. NACIONAL E INTERNACIONAL**

Ya hemos adelantado que el MAP tiene dos etapas bien definidas, como se infirió: una administrativa doméstica o interna, de naturaleza unilateral, y otra internacional, como se advirtió, caracterizada por la bilateralidad de las negociaciones y la decisión.

Así también, se encuentra inmerso en una filosofía de *Procedimiento Administrativo Concertado*, de *Acercamiento* y de *diálogo entre las Administraciones*, con el objetivo principal de llegar a un acuerdo amistoso. La negociación amistosa es la base del Procedimiento y responde a una segunda fase de este tipo de Procedimientos, que tiene naturaleza internacional. Tanto es así, que el Comentario al Art. 25 del CM OCDE 2014, establece que se crea “...un procedimiento denominado amistoso porque tiende en su segunda fase a solventar el litigio de forma concertada, es decir por acuerdo entre las autoridades competentes; la primera fase del procedimiento se desarrolla únicamente en el Estado de residencia (salvo en el caso de que, por aplicación del apartado 1 del artículo

---

para evitar la doble imposición reducen la doble imposición jurídica distribuyendo las potestades tributarias entre los Estados de fuente y residencia respecto de diversas categorías de renta, eliminando o limitando en general la imposición en fuente o exigiendo al Estado de residencia que permita la desgravación de la imposición en el Estado de la fuente a través de los mecanismos de exención o de imputación o crédito fiscal. OCDE – MEMAP: (2007, p. 10). Para Jarach cuando se encarga del problema de las relaciones con el Derecho Internacional con el problema de las dobles imposiciones y DORN, la doble imposición se produce en cuanto exista la concurrencia de los momentos de vinculación adoptados por dos leyes fiscales emanadas de dos soberanías fiscales diferentes y produzca la imposición del mismo bien tributario por dos sujetos activos independientes. JARACH, D.: *El Hecho Imponible – Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, 3ra Edición, Abeledo – Perrot, Bs.As., 1996, p. 215; DORN, H.: “Diritto finanziario e questioni fondamentali sulle doppie imposizioni”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1938, pp. 115 y ss.; CAMPAGNALE, N. P., CATINOT, S. G. Y A. J. PARRONDO: *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*, La Ley, Bs.As., 2000, p. 18.

24, la inicie el contribuyente en el Estado de su nacionalidad) desde la interposición de la reclamación hasta su resolución por la autoridad competente... ”<sup>322</sup>.

La primera fase, en la generalidad de los casos, se genera dentro del Estado de la residencia del contribuyente o responsable, hasta la resolución de admisión o rechazo por parte de la Autoridad Competente. En este primer momento se espera que la Administración resuelva, a pedido del contribuyente u obligado, cuando nos encontramos con un determinado tipo de procedimiento para la resolución de cuestiones específicas, y en su caso, actúe de oficio cuando es el propio Estado quien insta el procedimiento amistoso, en un procedimiento interpretativo o de consulta.

Si a la Administración le parece fundado el planteo realizado por el contribuyente, pero no puede resolverlo, se comunicará por cualquier medio con la Autoridad Competente del otro Estado contratante para de tratar de resolver las cuestiones conflictivas representadas por las dudas que generen la aplicación o interpretación del mismo. En este punto adquiere *naturaleza procesal internacional* o, por decirlo de otra forma, el procedimiento se internacionaliza.

Una variante interesante dentro de la *etapa internacional* o *fase interestatal* está relacionada con el hecho de que las AC de ambos EC no se pongan de acuerdo, por los motivos que fueren. Nace el Derecho y la Garantía del contribuyente de solicitar un arbitraje internacional de Derecho Público, vinculado con la designación de una Comisión que resuelva el conflicto fiscal internacional<sup>323</sup>.

Tanto la *fase nacional* como la *fase internacional* o *interestatal*, pueden ser complementadas con mecanismos complementarios, amistosos los primeros - *facilitación, mediación, conciliación, dictamen de expertos para determinar los hechos del caso o los precios de transferencia*- y procedimientos alternativos los segundos, como lo puede ser el arbitraje para cuestiones que no satisfacen al contribuyente -no sólo para cuestiones

---

<sup>322</sup> Parágrafo 7mo, del Comentario al Art. 25 del MC OCDE 2014.

<sup>323</sup> Art. 25.5. MCOCDE 2014. Recordemos que dicho párrafo fue introducido por el MCOCDE del año 2008 después de prácticamente 10 años de estudio y discusión.

irresolutas, de los Tribunales Internacionales existentes, incluso en Latinoamérica la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, paso previo para llegar a la CIDH<sup>324</sup>.

---

<sup>324</sup> La imposibilidad de que el contribuyente pueda obtener una resolución justa conforme las garantías del debido proceso, aplicable a la fiscalidad internacional, acerca de la controversia que involucra a ambos Estados y a los contribuyentes vinculados por el tratado ha llevado a proponer mecanismos alternativos como el arbitraje (receptado ya en el Modelo ILADT como se ha referido) o incluso la centenaria propuesta de una *Tax Court International* que dirima los conflictos y unifique la interpretación de las normas Convencionales, discutidos primigeniamente en las V Jornadas IFA y subsiguientes y en varios foros internacionales como la CCI, OCDE, ONU, Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de la ILADT y que fueron las base para las modificaciones del Modelo Convenio 2008 y de sus comentarios, basados en importantes estudios. Una alternativa de *legge ferenda* a estas propuestas, que generalmente son miradas con reparo por los Países Latinoamericanos allí cuando implica cualquier propuesta arbitral una prórroga de jurisdicción, podría ser la de impulsar el acceso en primer término a la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) y cuando no pueda resolverse y de la controversia surjan aflicciones a las garantías constitucionales de índole procesal o materiales vinculadas con la propiedad del contribuyente, la denuncia a la Corte Interamericana de Derechos Humanos Corte IDH. Se observa, curiosamente, que la Comisión presenta un procedimiento amistoso y de su práctica surge un interesante número de acuerdos y cumplimientos en temas por demás de sensibles para los Estados y las víctimas. La propuesta de aplicar los institutos de la Convención y del Pacto surgen de las enseñanzas del profesor Valdés Costa en tanto se refiere a que frente a una disputa de naturaleza tributaria, el derecho contemporáneo ofrece diversos ejemplos de la innovación de gran trascendencia consistente en la creación de órganos jurisdiccionales internacionales cuyos pronunciamientos son obligatorios para los Estados miembros. Uno de los ejemplos más destacados en esta materia es la Corte de Justicia de las Comunidades Europeas. Otro ejemplo a considerar es la reseñada Convención Interamericana de Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica. Puede verse en: VALDÉS COSTA, R.: *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1992, p. 16 y ss. Esta posición hemos seguido en la conferencia titulada “La Fiscalidad Internacional frente a la resolución de conflictos, mirada interamericana, influencia del Profesor R. Valdés Costa”, pronunciada el 31 de Mayo de 2013 en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional del Litoral en el marco de las Jornadas Homenaje al profesor Ramón Valdés Costa “Visión actual del Derecho tributario. Aspectos Conflictivos y Novedosos en la materia. Analizamos la posibilidad de resolver conflictos fiscales internacionales por parte de la Comisión y la Corte IDH, sorteando algunas dificultades y prejuicios al respecto, sobre todo de naturaleza política e ideológica. Partimos de la idea de Serrano Antón, quien afirma que se trata de un modelo estructuralmente muy interesante, basado en la protección judicial de los derechos humanos en Europa, refiriéndose a la Corte Europea de Derechos Humanos, pudiendo ir en contra de los intereses de un Estado. La labor de este tribunal consiste en la protección de los derechos fundamentales y en buscar distintos tipos de reparaciones al igual que su homónimo Interamericano, quizás éste último un poco más original e intenso en sus reparaciones. Sin embargo, Serrano desestima el tribunal como un vía idónea, fundada en la bilateralidad de la discusión y sobre todo en la materia. Puede verse: SERRANO ANTÓN, F.: *La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*, Thomson Reuters - Civitas, 2010, punto 7.2.7 “El Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, p. 453.



## **5.5. SEGÚN QUIEN EMITA LA RESOLUCIÓN AMISTOSA. UNILATERAL, BILATERAL, PLURILATERAL**

En este punto nos referimos como ,objeto de clasificación, a si la cuestión debatida dentro del procedimiento es resuelta, en primer término, por una de las Autoridades Administrativas a la cual se realiza el reclamo, denominadas Autoridades Competentes. En ese caso, la resolución tiene naturaleza unilateral. La propia Autoridad Competente del CDI es la que resuelve dentro de la fase nacional. La resolución puede ser en sentido negativo, cuando rechaza el procedimiento, o positivo, en el caso de hacer lugar o dar solución al contribuyente afectado. La forma jurídica del acto administrativo va ser típica, vista desde su unilateralidad.

El otro supuesto está referido al Acuerdo Amistoso como un acto administrativo bilateral de naturaleza “no contractual” y “no transaccional”. Los Estados Contratantes, por medio del instrumento de la negociación u otros mecanismos, pueden llegar a un acuerdo en dos sentidos diferentes. Uno, vinculado con la satisfacción del interés del contribuyente reclamante, y otro, que el acuerdo sea interpretativo o de aplicación, no siga estando conforme a los intereses del Contribuyente. O incluso puede darse el caso de no resolver la controversia, por existir impedimentos internos o domésticos, lo que sin lugar a dudas, controvierte la Convención de Viena de Derecho de Tratados.

También podríamos encontrar la situación de que las partes no se expidan sobre el planteo realizado por el contribuyente, y pasado un plazo razonable *-frente a la complejidad y desencuentros de las vías internacionales-*, el contribuyente esté facultado para interpretar el silencio como negativo e instar la cláusula arbitral del art. 25.5 del Modelo Convenio de la OCDE. En el caso de España admitió plenamente este criterio.

Como se observa, la Resolución unilateral no tiene diferencias estructurales con ningún acto administrativo que se dé en Derecho Interno. El mismo, además, se diferencia del acto de admisión del MAP. El Art. 8° del REPA indica que, pasados los dos meses de la solicitud, la AC determinará la admisión o no de la solicitud de inicio, que será notificada al obligado tributario. La admisión como acto positivo es un acto de trámite, el cual a nuestro criterio, atento a que no restringe derechos, puede estar mínimamente fundado en el CDI, al

contrario de la no admisión del MAP, que debe contar con dictamen del cuerpo jurídico permanente del organismo y motivado.

El Acuerdo Amistoso tiene la naturaleza de la negociación internacional de signo declarativo, no contractual y no transaccional, conforme lo fundaremos oportunamente. Al ser dos voluntades estatales, el acto de acuerdo de naturaleza administrativo tiene naturaleza bilateral. Es importante diferenciarlos de los actos administrativos que recepen en cada Estado el Acuerdo Amistoso. Sería deseable, a diferencia de lo que pasa en el Derecho Español, que el Acuerdo sea ejecutable directamente, sin la necesidad del dictado de un nuevo acto receptivo del mismo.

El REPA, art. 13.2, nos dice que “... *el acuerdo se formalizará mediante un intercambio de cartas entre las autoridades competentes, que incluirá una descripción de las razones para tomar esa decisión y será notificado al obligado tributario...*”. Por su parte, del análisis del art. 11.2, del REPA, se interpreta la necesidad del dictado de un acto administrativo, además del Acuerdo. Nos dice que “*no podrá interponerse recurso alguno contra los acuerdos de terminación del procedimiento, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de dichos acuerdos*”. Lo que pensamos es un contra sentido con referencia a que, una vez dictado el Acuerdo, para que cobre operatividad, debe el contribuyente consentir el mismo de manera expresa en el siguiente sentido, lo que incluso podría hacernos pensar en un carácter plurilateral del mismo.

El art. 14 del REPA establece “*la terminación mediante acuerdo de eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio*”. Infiere que cuando las Autoridades Competentes lleguen a un acuerdo para eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio, el Convenio Amistoso se formalizará mediante un intercambio de cartas, al mejor estilo diplomático. Ello responde a la influencia del procedimiento internacional. El contribuyente deberá aceptar o rechazar el acuerdo. La aceptación por el obligado tributario se formalizará en un escrito en el que quedará constancia de su conformidad con el contenido del acuerdo, y de su renuncia a los recursos pendientes que pudiera tener presentados respecto a las cuestiones solucionadas por este procedimiento. El Acuerdo adquirirá firmeza en la fecha en que el obligado tributario acepte expresamente el

mismo. El contribuyente u obligado podrá, desde luego, decidir la no aceptación del Acuerdo. Esta disconformidad se comunicará a la Autoridad Competente del otro Estado para, de mutuo acuerdo, considerar el caso cerrado, con acuerdo de no eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el Convenio. La participación del contribuyente dentro de esta etapa nos hace ver al Acuerdo aceptado como plurilateral y operativo desde su aceptación, resultando inoficioso e insustancial el dictado de un posterior acto administrativo para que sea ejecutoriado dentro del Derecho Interno.

Por último, el art. 15 del REPA establece que una vez firme el Acuerdo, cuando es aceptado por el contribuyente o el obligado, debe ser notificado en el término de un mes a la Administración Tributaria Española Competente, salvo que sea ella misma la AC, por ejemplo en los casos de precios de transferencia, para su ejecución. La misma se efectivizará con una liquidación que se notificará al contribuyente.

Como se observa, dentro de la complejidad del procedimiento conviven caracteres unilaterales, bilaterales y plurilaterales. En una propuesta para la República Argentina pensamos que el Acuerdo debe tener efectos ejecutivos desde su notificación y aceptación. Las liquidaciones posteriores serían consecuencia del mismo, pero su efectividad estaría dada por la notificación del Acuerdo.

## **5.6 SEGÚN LOS NIVELES DE OBLIGATORIEDAD**

Una de las principales críticas que se le ha hecho al Procedimiento Amistoso es su falta de obligatoriedad. La doctrina ha inferido reiteradamente que no es obligatorio: no existe una obligación de resultado en el mismo, sólo de iniciar negociaciones y proseguir con ellas sin llegar a un Acuerdo Amistoso, el que sería potestativo y discrecional de cada Estado. Ello ha representado una de las principales críticas al Procedimiento. Incluso se ha dicho que dicha característica sería un aspecto valorado como positivo y reportaría la buena imagen del Procedimiento frente a los Estados Soberanos<sup>325</sup>.

---

<sup>325</sup> El párrafo 25 del Modelo de Convenio OCDE 2014 establece que se trata de un *pactum de contrahendo*, que comporta en las partes la mera obligación de negociar, pero no la de llegar a un acuerdo. MCOCDE 2014, Comentario al art. 25, párrafo 25 y 26. El párrafo 26 matiza que el apartado 2 del art. 25 MCOCDE comporta la obligación de negociar; pero, por lo que respecta a la consecución de un acuerdo a través del

Los modelos anteriores al año 2008 establecían dentro de los comentarios que el Procedimiento Amistoso era lo máximo -en cuanto a prórroga de jurisdicción- que los Estados estaban dispuestos a ceder. Es decir, el Procedimiento ha resultado ser satisfactorio en su conjunto -más para los Estados que para los contribuyentes-, pero la práctica convencional ha demostrado que el art. 25 representa lo máximo de lo que los Estados contratantes están dispuestos a aceptar. Sin embargo, nos dice que no hay que ocultar que, desde el punto de vista del contribuyente, esta disposición no es todavía enteramente satisfactoria<sup>326</sup>, referida a la efectividad del mecanismo internacional.

Como lo hemos analizado, en el marco del análisis del Modelo de Convenio, la OCDE tiene dos importantes excepciones: a) para los Convenios que con anterioridad y a partir del año 2008 han adoptado la cláusula del art. 25.5, si sólo se negocia y no se llega a un acuerdo en un plazo de tiempo razonable, que varía entre dos o tres años, el Contribuyente puede instar el arbitraje público inserto en el mismo<sup>327</sup>; b) la segunda excepción está representada en el caso de solución de conflictos vinculado con la residencia de personas físicas (el art. 4o del Modelo de Convenio de la OCDE): deben las autoridades competentes llegar a un acuerdo negociado dentro de la cláusula, denominado como *Tie Break Rule*. En éste último caso, el MAP tiene carácter obligatorio<sup>328</sup>.

---

procedimiento amistoso, las autoridades competentes tienen pura y simplemente una obligación de “diligencia” y no de conseguir un “resultado”. Dentro del Modelo anteriores al año 2008 se recomendaba la canalización del acuerdo por medio de las comisiones mixtas incorporadas dentro de los CDI. A partir del año 2008, el Modelo indica que el párrafo 5 prevé un mecanismo de arbitraje que permite canalizar la solución del acuerdo, para el caso en que las partes no hayan llegado aún a un acuerdo por medio de la negociación amistosa. Véase párrafo 37 (ex 26) de los Comentarios al MCOCDE 2014.

<sup>326</sup> Véase párrafo 45, Comentarios al Art. 25 del MCOCDE 2005 (y anteriores al mismo).

<sup>327</sup> Véase art. 25.5 del CMOCDE 2014.

<sup>328</sup> El Art. 4.2. (d) del CMOCDE 2014 establece que: Art. 4 “Residente”, 2. “Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera: (d)... nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos las Autoridades Competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo. Como se observa el Modelo indica se “resolverán” y no el calificativo empleado en el art. 25 “podrán resolver”. Este precepto hace al MAP en materia de doble residencia como obligatorio. Los comentarios al Art. 4to párrafo 14, indican que si una persona física es residente en ambos estados y no se pueden determinar la residencia por los incisos anteriores y resulta, inclusive, ser residente en ambos Estados Contratantes, “...la cuestión deberá resolverse de común acuerdo entre los Estados en cuestión conforme al procedimiento establecido en el artículo 25”. Véase, párrafo 14 del Comentario al Art. 4º del Modelo de Convenio OCDE 2014.

Sin embargo, muchos CDI no han adoptado la cláusula arbitral y es muy factible que no lo hagan, fundados en cuestiones vinculadas con el Derecho Constitucional y Administrativo Interno. Por lo tanto, teniendo en cuenta dicho escenario, es importante trabajar sobre la incapacidad para ofrecer todos los medios necesarios que faciliten la resolución final de los problemas que pueden derivarse de la aplicación de los convenios. Este hecho provoca que los contribuyentes duden sobre solicitar el inicio de un Procedimiento Amistoso y desincentiva a las Autoridades Competentes para seguir el procedimiento necesario para garantizar una rápida resolución de los problemas planteados. Claramente, la falta de obligatoriedad es un problema de difícil solución<sup>329</sup>.

Dentro de este marco, recientemente, se ha planteado la necesidad de hacer procedimientos de resolución más efectivos dentro de la fiscalidad internacional, buscándose soluciones para superar los obstáculos que impiden a los países resolver las controversias relacionadas con los CDIs mediante los Procedimientos Amistosos, incluyéndose la ausencia del arbitraje en la mayoría de los Convenios Internacionales de este tipo y el hecho de que muchas veces el acceso al MAP y al Arbitraje es denegado en algunos casos vinculados con el fraude fiscal internacional. Frente a ello, una de las primeras observaciones que se manifiestan es la falta de obligatoriedad del MAP frente a la resolución del conflicto<sup>330</sup>.

Una de las propuestas está relacionada sobre el análisis de la obligatoriedad de resolución de la Autoridad Competente.

El primer objetivo de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS está relacionado con asegurar que las obligaciones derivadas del Tratado internacional relacionado con la cláusula de Resolución de Conflictos MAP sea aplicada de buena fe. La propuesta de la OCDE parte de la siguiente construcción teórica: se establece que el mecanismo de solución de controversias previsto en el art. 25 del Modelo de la OCDE 2014 es parte integrante de las obligaciones asumidas por los Estados en la celebración de los Convenios

---

<sup>329</sup> OCDE – CPAT: “Mejora del Proceso de Resolución de Controversias Relacionadas con los Convenios para Evitar la Doble Imposición”, OCDE, París, Febrero de 2007, parágrafo 11°, p. 6.

<sup>330</sup> OCDE, *Discussion Draft, “Make Dispute Resolution Mechanisms more Effective”*, OCDE, Paris, p. 16. Disponible en línea: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/discussion-draft-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>

de Doble Imposición, y las disposiciones del artículo deben aplicarse plenamente de buena fe, de acuerdo con sus términos, y a la luz del objeto y fin de los Tratados Fiscales Internacionales. El Plan BEPS, por medio de la acción 14, pretende generar la obligación de resolver de buena fe el conflicto, indicándose que: “...*en particular, el requisito establecido en el apartado 2, que las autoridades competentes "se esforzarán" para resolver la cuestión mediante un Acuerdo Amistoso, significa que las Autoridades Competentes tienen la obligación de tratar de resolver el caso en principio, de manera justa y objetiva, en cuanto al fondo del litigio, de acuerdo con los términos de la Convención y los principios aplicables del derecho internacional...*”<sup>331</sup>. Pensamos al respecto que, si se quiere lograr la obligatoriedad del Procedimiento Amistoso, el art. 25 del MC OCDE debiera modificarse por el siguiente:

*Art. 25.2: La Autoridad Competente, si la reclamación le parece fundada y si no pudiera por sí misma o con la ayuda de mecanismos complementarios encontrar una solución satisfactoria dentro de la fase nacional, estará obligada a resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio.*

Ello no haría obligatorias las cláusulas existentes y aquellas que no la hayan modificado o no la incluyan en el futuro, atento a que el Modelo de Convenio y sus Comentarios son parte del *Soft Law* y, por lo tanto, no son obligatorios para los países miembros.

## **5.7 SEGÚN LOS CANALES DE COMUNICACIÓN**

Ello estará dado por las mayores o menores formalidades que las Autoridades Competentes doten a las comunicaciones para realizar las negociaciones. Uno de los extremos está dado por la negociación de tipo o similar a la diplomática, quizás cuando las Autoridades Competentes tengan que realizar algún tipo de modificación al CDI o realizar alguna interpretación conjunta. El REPA establece que el Acuerdo Amistoso arribado por las partes se comunicará por intercambio de notas entre las AC. El art. 14.1 establece que “*cuando las autoridades competentes alcancen un acuerdo para eliminar la doble*

---

<sup>331</sup> Véase: Parágrafo 9no - *Discussion Draft* - MDRME, OCDE, 2014, p. 6.

*imposición o la imposición no acorde con el convenio, aquél se formalizará mediante un intercambio de cartas*<sup>332</sup>”. Ello marca un extremo demasiado formalista.

El otro extremo está representado por el MAP, que tradicionalmente se caracteriza por su flexibilidad. Los Comentarios al Modelo de la OCDE, art. 25, sobre este aspecto, nos dicen que las Autoridades Competentes pueden establecer una vía de comunicación muy flexible e informal, por escrito, por notas verbales<sup>333</sup> o inclusive un *non paper*<sup>334</sup>, por teléfono, fax, e-mail, mediante discusiones personales, vía web, *on line* por teleconferencia, o en reuniones grupales, de acuerdo con las necesidades del caso. No está sometido a ninguna formalidad y la decisión del canal utilizado está representada por aquéllas y la decisión de la Autoridad Competente que insta el procedimiento ante el otro Estado, habitualmente el de la residencia.

## **5.8 SEGÚN EL TIPO DE MECANISMO DE RESOLUCIÓN. JURÍDICO O POLÍTICO**

Los medios, mecanismos o técnicas de arreglo de las controversias internacionales, donde los Procedimientos Amistosos no revisten una excepción<sup>335</sup>, pueden clasificarse tradicionalmente en varios tipos. Nos recuerdan L.A. Podestá Costa y J.M. Ruda que los

---

<sup>332</sup> Véase el Art. 14.1 del Reglamento Español de Procedimientos Amistosos en materia de imposición directa, Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.

<sup>333</sup> Comunicación oficial escrita, redactada en tercera persona, que dirige una Misión Diplomática al Ministerio de Exteriores del Estado receptor. Se llama *verbal* porque antiguamente recogía los términos de una conversación y solía ser entregada a su finalización. Actualmente, es la Nota diplomática por excelencia. La nota verbal no se firma, pero generalmente se rubrica o se colocan las iniciales del jefe de misión al final de su texto, que concluye con la fecha. La nota verbal puede emplearse igualmente para la comunicación entre las diferentes misiones diplomáticas acreditadas en una misma capital. Constituye también el medio de comunicación normal en las relaciones entre una misión permanente y una organización internacional. Puede verse en línea: <http://www.exteriores.gob.es/Portal/es/Ministerio/Documents/T%C3%89RMINOS%20DIPLOM%C3%81TICOS.pdf>.

<sup>334</sup> El nivel inferior de comunicación entre dos estados soberanos, por debajo de la nota verbal, aunque sin capacidad para obligar, sería el *Non Paper*. La característica física de este documento, es que no lleva membrete oficial, sello ni firma. El *non paper* es el documento de comunicación oficial cuyo rango es el menor de todos.

<sup>335</sup> Véase Dictamen 16/94 (D.A.L.) – Bol. D.G.I. 490.

métodos de solución pueden ser clasificados de acuerdo a diversos criterios. Así, se los ha distinguido conforme a la naturaleza de la controversia, que puede ser considerada como jurídica o política; otra distinción se basa en el carácter obligatorio o facultativo del recurso al método; pueden también diferenciarse según que intervenga o no un tercero, o según la misión que debe cumplir el tercero, o según que la propuesta de solución del tercero sea obligatoria o no; o el carácter permanente o ad hoc del método; o la naturaleza secreta o pública del procedimiento, y de la decisión o propuesta del tercero. Pero la clasificación más utilizada distingue entre los métodos llamados diplomáticos, los jurisdiccionales y los que tienen lugar dentro de los sistemas de las organizaciones internacionales<sup>336</sup>.

Así también se ha expandido la idea de que los procedimientos pueden ser clasificados en políticos y jurídicos, debido al tipo de mecanismo y la naturaleza de la controversia.

a) Procedimientos *políticos, diplomáticos o no jurisdiccionales*; y

b) Procedimientos *jurisdiccionales*; respondiendo a las clases o tipos de conflictos, que también pueden dividirse en *jurídicos y políticos*.

Tradicionalmente, la mayoría de la doctrina ha distinguido entre diferencias jurídicas y políticas, distinción que ha tenido también reflejo en la práctica de los Estados. Se dice que las primeras *-las diferencias jurídicas-* son aquéllas susceptibles de ser solucionadas aplicando el derecho vigente; las segundas *-las políticas-* serían aquéllas basadas en una pretensión cuya solución requiere una modificación del Derecho vigente<sup>337</sup>. Es lo que la doctrina ha denominado “relación entre la naturaleza de las controversias y los medios de solución”<sup>338</sup>. Pero la práctica convencional demuestra que pueden existir combinaciones de

---

<sup>336</sup> PODESTÁ COSTA L. A. y RUDA J. M.: *Derecho Internacional Público*, TEA, Buenos Aires, 1985, pp. 384.

<sup>337</sup> DIEZ DE VELASCO VALLEJO, M.: *Instituciones de Derecho Internacional Público*, Tecnos, T. I, Madrid, 1994, p. 620.

<sup>338</sup> PASTOR RIDRUEJO J. A.: *Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales*, Tecnos, Sexta Edición, Madrid, 1996, “La relación entre la naturaleza de las controversias y los medios de solución”, pp. 610. Nos dice el autor referenciado, que el análisis de la práctica internacional demuestra que en uso de la libertad soberana de elección de medio, los Estados han acudido a dos tipos de medios de solución de las controversias: medios políticos y medios jurídicos...En este orden de ideas, se ha hablado tradicionalmente por la doctrina de dos categorías de controversias internacionales: las políticas y las jurídicas. PASTOR RIDRUEJO, J. A.: (1996, pp. 610), nos dice este autor, que el origen de la distinción entre controversias políticas y controversias jurídicas está, seguramente, en las ideas de un clásico del Derecho Internacional,



los mismos o recurrirse a procedimientos diferentes<sup>339</sup>, de acuerdo con la voluntad de las partes, que en definitiva son los Estados que actúan dentro de su soberanía y autonomía internacional<sup>340</sup>.

Si bien hay conformidad en la doctrina internacional en cuanto a la separación de estos dos procedimientos políticos y jurisdiccionales, no es unánime el criterio de separación<sup>341</sup>.

Esta problemática ha quedado superada desde la óptica de que los procedimientos pueden ser combinados entre sí y que no existen diferencias sustanciales en su naturaleza

---

EMERICO DE VATTEL, quien en 1758 publicó su conocida obra *Le Droit des Gens principes de la loi naturelle appliques à la conduite et aux affaires des nations et des souverains* ... en el capítulo XVIII del Libro II se ocupa VATTEL “de la manera de terminar los altercados entre naciones” y en este contexto distingue entre controversias sobre derechos esenciales y controversias sobre derechos menos importantes. PASTOR RIDRUEJO, J. A.: (1996, pp. 612). Destaca el autor citado que hay algo de mayor interés en dicha construcción: se desaconseja el arbitraje –el único medio jurídico de la época- para las controversias relativas a “derechos esenciales”. En esta conclusión, Vattel, sigue a los Suizos, nos dice: “Los Suizos siempre tan dispuestos a abrazar los medios pacíficos o a someterse a los de derecho en contestaciones menos esenciales, desecharon constantemente toda idea de composición con aquellos que atentaban a su libertad, y aún rehusaron someterse a juicio de árbitros o al de los emperadores”; VATTEL, A.: *El Derecho de Gentes o Principios de la Ley Natural aplicados a la conducta y a los negocios de las naciones y los soberanos*, (traducción hecha por MANUEL MARÍA PASCUAL HERNÁNDEZ); Imprenta de D. Manuel Amarita, Madrid, Tomo I, 1834, pp. 536.

<sup>339</sup> Ver el artículo 33.1 de la Carta de Naciones Unidas cuando se refiere a “otros medios pacíficos” de arreglo de controversias que pueden ser elegidos por los Estados partes. Ruiz y Castillo Daudí, sobre este punto nos dicen que “El análisis de la práctica revela que los Estados, en ocasiones utilizan medios totalmente nuevos, tales como la remisión de la causa a un órgano político de una organización internacional para que emita un dictamen, o la sumisión de una controversia a un grupo de expertos; otras veces, los Estados recurren a la adaptación de medios conocidos, tales como acordar la atribución de carácter vinculante al informe del mediador”; RUIZ, J.J. y M. CASTILLO DAUDÍ: *Derecho Internacional Público*, Ed. Punto y Coma, Valencia, 2002, pp. 363 y 364. Estas nuevas técnicas de resolución de los conflictos pueden verse en el Derecho Fiscal Comunitario Europeo, por medio del Convenio Relativo a la Supresión de la Doble Imposición en caso de Corrección de los Beneficios de Empresas Asociadas 90/436/CEE. Nos dice esta norma en su articulado que en el caso de no ponerse de acuerdo los Estados partes en el conflicto por medio de un procedimiento amistoso, será obligatorio el dictamen previamente enviado a una comisión de expertos fiscales, combinando así, las negociaciones entre los Estados con el informe del grupo de experto. Adquiriendo esta última obligatoriedad en el caso que no exista acuerdo amistoso entre los Estados Contratantes. Se advierte que este Convenio Multilateral es un gran avance para la Fiscalidad en el caso de los precios de transferencia o corrección de beneficios de empresas asociadas. ADONNINO, P.: “La Convenzione Europea 90/436 sulla cosiddetta Procedura Arbitrale. Limiti e Problemi”, *Revista di Diritto Tributario*, Nro. 12, 2002.

<sup>340</sup> RUIZ, J.J. y M. CASTILLO DAUDÍ: (2002, pp. 365 y ss.).

<sup>341</sup> PASTOR RIDRUEJO, J. A.: (1996, pp. 610 y ss.).

de, ni en los litigios que no pueden ser justiciables, cuando la calificación del conflicto depende esencialmente de la voluntad o criterios discrecionales de los Estados<sup>342</sup>.

Estos criterios buscaron desde su concepción el no juzgamiento jurisdiccional de los conflictos internacionales que los propios Estados discrecionalmente consideraban “*conflictos políticos*”<sup>343</sup>.

Siguiendo a Pastor Ridruejo, se puede llegar a entender que la práctica internacional demuestra que, en el uso de la libertad soberana de elección de medio, los Estados han acudido a dos tipos de mecanismos de resolución de las controversias: *los medios políticos y los medios jurídicos*. Este autor manifiesta que “*efectivamente, en unos casos, los Estados convienen en resolver la controversia directamente por medio de la negociación o dando entrada a un tercero -buenos oficios, mediación, investigación, conciliación-, pero reservándose en todo caso la libertad soberana de acción y decisión respecto a la solución final de la controversia, y dándose, además, la circunstancia de que dicha solución no ha de basarse necesariamente en el Derecho Internacional, sino que pueda apoyarse en consideración de oportunidad política. Se habla entonces de medios políticos o no jurisdiccionales*”<sup>344</sup>. En otros supuestos, sin embargo, los Estados consisten en confiar la

---

<sup>342</sup> Subrayando, pues, la relatividad de la distinción entre controversias jurídicas y políticas, habida cuenta de que en última instancia el trato dado a una controversia depende de la actitud de los Estados partes, no es posible ignorar que respecto a alguna categoría de controversias que ponen en juego intereses importantes de un Estado la disposición suele ser política. PASTOR RIDRUEJO J. A.: (1996, p. 614).

<sup>343</sup> Esta afirmación deriva de la conocida teoría que Lauterpacht ha llamado de la “limitación inherente a la función jurisdiccional”, la que puede ser consultada en: LAUTERPACHT, H., *The Function of law in International Community*, Oxford, 1933, pp. 153 y ss. Nos dice el autor en su obra que “el Estado es una institución política y todas las cuestiones que le afectan como conjunto, en particular en sus relaciones con otro Estado, son por consiguiente políticas...dada la plenitud del Derecho Internacional y la consiguiente posibilidad de colmar las lagunas, toda controversia es susceptible de una valoración jurídica. Lo que sucede es que ante determinadas controversias los Estados adoptan una actitud política, en el sentido de que intentan resolverlas por medios políticos, es decir, mediante procedimientos en que los Estados conservan soberanamente en todo momento su libertad de acción y decisión. LAUTERPACHT, H.: (1933, pp. 153 y ss.); Se puede resumir su posición con las siguientes palabras vertidas por Pastor Ridruejo, que matiza: “d) Las tensiones son, por supuesto, fenómenos puramente políticos, lo cual no quiere decir que las controversias sean figuras acéticamente jurídicas. Ocurre realmente que en toda controversia se dan a la vez aspectos políticos y jurídicos; se trata de facetas que, lejos de ser antagónicas, coexisten en una misma controversia”. PASTOR RIDRUEJO J. A.: (1996, p. 605).

<sup>344</sup> PASTOR RIDRUEJO J. A.: (1996, p. 611); DIEZ DE VELASCO VALLEJO, M.: (1994, pp. 620 y ss), nos dice: “Los medios llamados diplomáticos fueron los primeramente utilizados en el tiempo, especialmente las negociaciones diplomáticas directas, y siguen utilizándose con gran amplitud pese a la institucionalización

solución de la controversia a un tercero imparcial -árbitro o tribunal internacional- para que dicten sentencia obligatoria y fundada en el Derecho Internacional. Estamos ahora ante los llamados medios jurídicos o medios jurisdiccionales<sup>345</sup>.

Por su parte, Díez de Velasco Vallejo manifiesta que las diferencias jurídicas son aquéllas susceptibles de ser solucionadas aplicando el Derecho vigente; las llamadas políticas, serían las basadas en una pretensión cuya solución requiere modificar derecho vigente. Pero el autor citado advierte que toda discrepancia entre Estados reúne a la vez un matiz *político* y una dimensión *jurídica*<sup>346</sup>. Por esto, es siempre y lógicamente posible que un Tribunal entienda, aunque sea para desestimarla, la pretensión de una parte que no tenga base suficiente en el Derecho vigente. En igual sentido, A. Miaja de la Muela afirma que la mayor cantidad de conflictos tiene elementos políticos y jurídicos, caracterizados en efecto por ser mixtos, predominando, según los casos, el político o el jurídico<sup>347</sup>.

Desde otro punto de vista<sup>348</sup> se ha distinguido también entre las diferencias *jurisdiccionales* y *no jurisdiccionales*<sup>349</sup>, según exista o no acuerdo entre las partes para

---

del arreglo con carácter de permanencia" (1994, p. 622); GONZALEZ CAMPOS, J. D., SANCHEZ RODRÍGUEZ, L. I., SAENZ DE SANTA MARIA, M. P., *Curso de Derecho Internacional Público*, Servicios de Publicaciones Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid, 2003, pp. 737 y ss.

<sup>345</sup> PASTOR RIDRUEJO J. A.: (1996, p. 611); Díez de Velasco Vallejo, M.: (1994, p. 620); GONZALEZ CAMPOS, J. D., SANCHEZ RODRÍGUEZ, L. I., SAENZ DE SANTA MARIA, M. P.: (2003, pp. 739 y 740).

<sup>346</sup> Díez de Velasco Vallejo, M.: (1994, p. 620), nos dice que la inmensa mayoría de las diferencias entre Estados tienen un carácter mixto, predominando, según los casos, el político o el jurídico, (1994, p. 621).

<sup>347</sup> "Toda discrepancia entre Estados reúne a la vez un matiz político y una dimensión jurídica. Por eso, es siempre lógicamente posible que un Tribunal entienda de ella, aunque sea para desestimar la pretensión de una parte que no tenga base suficiente en el Derecho vigente. En otro aspecto, cualquier diferencia internacional atañe a la actividad de los Estados, lo que es suficiente para impregnarle de un color político, más o menos acentuado, según unas circunstancias independientes de la naturaleza de la diferencia". Cfr. MIAJA DE LA MUELA, A., "Solución pacífica de diferencias internacionales (medios políticos y Arbitraje)", en *Cursos y Conferencias de la Escuela de Funcionarios Internacionales*, Madrid, 1956-57, Vol. II., Tomo 4, pp. 234.

<sup>348</sup> PODESTÁ COSTA y RUDA nos dice que la clasificación más utilizada entre los métodos llamados diplomáticos, los jurisdiccionales y los que tienen lugar dentro de los sistemas de las organizaciones internacionales. PODESTÁ COSTA y RUDA: (1997, pp. 384).

<sup>349</sup> Díez de Velasco Vallejo, M.: (1994, p. 621). Desde otro punto de vista se ha distinguido también entre las diferencias jurisdiccionales y no jurisdiccionales, según exista o no exista acuerdo entre las partes para someter la diferencia a arreglo arbitral o judicial. Como es sabido, en el estado actual del D.I. ningún sujeto

someter el diferendo a arreglo arbitral o judicial. Como es sabido, siguiendo los principios otrora identificados, ningún sujeto puede ser sometido a un procedimiento de arreglo arbitral o judicial sin su consentimiento<sup>350</sup>.

Se advierte que el consentimiento al arreglo arbitral debe surgir de una manifestación concreta, expresa, volcada en un Tratado o Convención Internacional o Contrato Internacional, o en los Protocolos, y alcanza a cualquier materia que pueda ser objeto de transacción internacional<sup>351</sup>.

La pregunta a resolver estaría centrada en qué tipo de conflictos y mecanismos serían los Conflictos Fiscales Internacionales y los Procedimientos Amistosos, incluido el Arbitraje como complemento del mismo. Existe un antiguo dictamen de la Agencia Tributaria de la República Argentina que se ha referido a dicha diferencia de mecanismos de resolución, diferenciando entre los conflictos y la resolución de tipo jurídica de la de tipo político, con referencia a los Procedimientos Amistosos.

El dictamen mencionado indica que, en relación con las acciones que tienen los contribuyentes, a los efectos de impugnar la validez de la información suministrada, “... cabe consignar que, además de los recursos y acciones previstos en forma ordinaria por la legislación interna de cada país, algunos Convenios (como por ejemplo: los celebrados con Alemania, Francia, Austria, Brasil, Italia, EE.UU y España) contienen una norma específica denominada “procedimiento amistoso”, mediante la cual, el residente del Estado contratante que considera que las medidas llevadas a cabo por alguno de los Estados contratantes, representen o puedan representar para él una imposición que se

---

del mismo puede ser sometido a un procedimiento de arreglo arbitral o judicial sin su consentimiento; (1994, p. 621); PASTOR RIDRUEJO, J. A.: (1996, p. 622).

<sup>350</sup> DIEZ DE VELASCO VALLEJO, M.: (1994, p. 622). Siguiendo al autor citado se puede inferir que estas argumentaciones derivan del principio de libertad soberana de los pueblos. Finalmente, debemos precisar que los sujetos internacionales son generalmente libres, salvo que previamente se hayan comprometido a otra cosa, para escoger cualquier medio de arreglo, sea diplomático o judicial, y, dentro de estas categorías, también son nuevamente libres de aceptar cualquier medio concreto de arreglo.

<sup>351</sup> Ruiz y Daudí matizan que el consentimiento de las partes en la controversia con respecto a su solución mediante un procedimiento determinado puede ser establecido en el momento en que la misma se plantea o puede haber sido establecido con anterioridad mediante un acuerdo a tal efecto; ambos modos de expresar el acuerdo de las partes son igualmente válidos y obligatorios para ellos. RUIZ y DAUDÍ; (2002, pp. 365 y ss.).

*ajuste al Convenio, puede someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que es residente. El mencionado procedimiento es un intento por resolver, cualesquiera disputas que pudieran surgir respecto de la aplicación del Tratado (cfr. Conferencia Técnica del CIAT – Venecia, Italia 1-5 de noviembre de 1933 – Tema 6.1)”.*

*El dictamen continúa diciéndonos que “...los procedimientos amistosos pueden ser “políticos o jurídicos”. Los primeros se usan indistintamente para acciones de cooperación o para situaciones conflictivas. Los segundos se emplean más frecuentemente en esta últimas... (Manual de Política Internacional, Mario Amadeo). Y en última instancia, es el medio del que disponen los contribuyentes para someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o nacional<sup>352</sup>”.*

Vemos cómo, conforme al dictamen de la Agencia Tributaria, los MAPs pueden ser clasificados como mecanismos políticos o jurídicos, según el caso. Por ejemplo, si se pretende la defensa del contribuyente, con referencia a un MAP para resolver problemas específicos del CDI, o la protección de la información tributaria del contribuyente -como lo menciona el dictamen analizado- o, en su caso, como mecanismos de prevención por medio de los Acuerdo Previos de Valoración en materia de precios de transferencia, el MAP tiene naturaleza jurídica. Para los casos de renegociación de los CDI, si realizan MAPs consultivos, o, en su caso, normativos de naturaleza general, podrían ser reputados de políticos en tanto dependen de la exclusiva voluntad del Estado.

Por último, en los MAP, dentro de su categorización de “jurídicos”, como mecanismos de resolución, encontramos a los siguientes instrumentos:

#### **5.8.1 LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS COMO MECANISMOS JURÍDICOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL**

En los procedimientos que buscan reducir o resolver las controversias de interpretación, como la aplicación de los CDI cuando un contribuyente concreto sea interesado legítimo, en el marco del Derecho Internacional Tributario, encontramos a los

---

<sup>352</sup> Dictamen AFIP, Nro. 16/94 (DAL) – Bol. D.G.I. 490.

siguientes mecanismos jurídicos de resolución, matizados en estas alternativas resolutivas<sup>353</sup>:

a) Los “*Procedimientos Amistosos*”<sup>354</sup>: también conocidos por la doctrina especializada como “*Acuerdo Mutuo*” o su símil de lengua inglesa “*Mutual Agreement Procedure*”, como

---

<sup>353</sup> Manifiesta Alvarado Velloso que las alternativas de solución, cuando se presenta un conflicto entre dos hombres, ellos pueden ser clasificados como: “a) *Autodefenderse*, mediante el uso de la fuerza que, generalmente, es ilegítima y prohibida por la ley y excepcionalmente aceptada y legitimada por ella ...; b) *Autocomponerse directamente* ..., obteniendo un resultado consistente en uno de tres supuestos: *allanamiento*, *desistimiento* o *transacción*; c) *Autocomponerse indirectamente (con la ayuda de otro pero con variante respecto del caso anterior)*, mediante la aceptación mutua de la presencia de un heterocomponedor (*simple conciliador*, *mediador*) para que, actuando como medio de acercamiento, los interesados lleguen a desatar el conflicto mediante una autocomposición que operará como resultado en una de sus tres fórmulas conocidas (*allanamiento*, *desistimiento*, *transacción*); d) *Heterocomponer directamente el conflicto*, mediante la presentación espontánea de uno de los contendientes ante el órgano de justicia pública (*juez*) requiriendo una decisión que lo resuelva. De tal modo, dicha decisión opera como resultado (*sentencia luego de proceso judicial*). Es éste el único supuesto de solución que escapa al concepto genérico de conciliación...”. ALVARADO VELLOSO, A.: “La conciliación como medio para solucionar conflictos de intereses”, en: *Revista Uruguaya de Derecho Procesal*, 1986, vol 3, pp. 235 y ss.

<sup>354</sup> A. Xavier se refiere al “*procedimiento amigável*” o “*verständigungsverfahren*” como un procedimiento autónomo, bilateral e informal. Es autónomo, en la medida que se basa o deriva directamente de convenios internacionales, y no depende ni tiene que ser confundido con los medios de defensa de los contribuyentes previstos en la legislación interna, de modo que un recurso de procedimiento amistoso o amigable no depende de agotar los mecanismos administrativos o judiciales, ofrecidos por la ley interna de los Estados. Véase en: XAVIER, A.: (2002, pp. 198 y ss); LANG, M. y M. ZÜGER: *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, EUCOTAX Series on European Taxation, KLI, The Hague – London – New York, 2002. En especial la colaboración de SERRANO ANTÓN, F.: “Settlement of Disputes in Spanish Tax Treaty Law”, p. 429 y ss.; VOGEL, K.: *On Double Taxation Conventions*, KLI, United Kingdom, 1997, p. 76, en especial los comentarios al art. 25 del MCOCDE y ONU, (1997, p. 76). PALAO TABOADA, C.: “El Procedimiento Amistoso en los Convenios internacionales para Evitar la Doble Imposición”, *Hacienda Pública Española*, Madrid, 1972, no. 16, p. 310. RIBES RIBES, A.: *Convenios Para Evitar la Doble Imposición Internacional: Interpretación, Procedimiento Amistoso y Arbitraje*, Capítulo IV: “La resolución de los conflictos hermenéuticos en los convenios para evitar la doble imposición internacional”, ed. Biblioteca de los Tributos, Madrid, 2003, p. 371. NAVARRINE, S. C. Y R. O. ASOREY: *Arbitraje*, Capítulo VI: “Antecedentes Internacionales del Arbitraje en Materia Tributaria”, Parágrafo VI.1.c. “procedimiento de acuerdo amistoso (Mutual Agreement Procedure)”, ed. La Ley, 1992, p. 63. En la doctrina internacional se puede ver el tratamiento obtenido en Cahiers Vol. LXVI-A, 1981, Berlín Congress, ponencia general a cargo de KOCH K., Ministerialdirektor im Bundesministerium der Finanzen, Bonn 1981. Se advierte que el informe de la República Argentina no ha sido remitido por las autoridades del evento, por lo tanto se conoce la postura del país tan solo por los comentarios del Ponente General. Para un detallado análisis de sus antecedentes más remotos, LA COMMARA, V., y A. NUZZOLO: “L’ istituto Della procedura amichevole come strumento di cooperazione internazionale tra le Amministrazioni fiscali”, en *Il Fisco*, núm. 22, 1998, p. 7281; LINDENCRONA, G., y N. MATTSON: “How to resolve international tax disputes, New approach to an old problem”, *Intertax*, Num. 5, 1990, p. 266 y ss. AVERY JONES, J.F. y OTROS: “The legal nature of the mutual agreement under the OECD Model Convention”(I), *British Tax Review*, 1979, p. 337; GEST, G., TIXIER, G. y KEROQUES, J.: *Droit Fiscal International*, 2ª edición, Librairies Techniques, Paris, 1979, p.190; BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: “Los convenios para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales”, en AA.VV.: *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 70; GUTTENTAG, J.H. y MISBACK, A.E.: “Resolving tax treaty

primer estadio procedimental. Es conforme a la OCDE el límite de auto-limitación de la soberanía de los Estados, es decir, lo que los países miembros de la OCDE están de acuerdo en ceder o delegar en la materia de soberanía fiscal. Pero es necesario advertir que las opiniones de la doctrina -como las de los organismos internacionales especializados- no son pacíficas, encontrándonos en la actualidad con algunas que avanzan sobre el Procedimiento Amistoso y lo complementan con el Arbitraje Internacional como única medida efectiva para solucionar los conflictos generados en la inversión, comercio internacional, servicios, patentes y doble imposición jurídica y económica.

b) El “*procedimiento de consulta*” o la “*acción de consulta*”, como parte integrante del Procedimiento Amistoso, con características propias que a simple vista podrían hacer reflexionar a la doctrina, y en consecuencia, conceptualizarlo como un procedimiento separado del *Mutual Agreement Procedure*. Esta posición desde ya se descarta, debido a que la consulta tributaria surge dentro del Procedimiento Amistoso. Es tan sólo una parte integrante de este procedimiento y necesaria para su funcionamiento. La acción consultiva avanza en la interrelación con el Art. 26 MC OCDE 2014, es decir, con el intercambio de información que puede producirse dentro de un caso que se busca solucionar por medio del MAP.

---

issues: a novel solution”, *Bulletin for International Fiscal Documentation* nº 8-9, 1986, p. 351; GOLDBERG, S.H.: “USA: competent authority», en *Bulletin for International Fiscal Documentation*”, nº 10, 1986, p. 433; MAKTOUF, L.: “Resolving international tax disputes through arbitration”, *Arbitration International*, nº 4, 1988, p. 41; HUND, D.: “Towards a revised OECD-Model tax treaty?”, *Intertax*, nº 6, 1989, p. 222; HINNEKENS, L.: “The Tax Arbitration Convention. Its significance for the EC Based Enterprise, the EC itself and for Belgian and International Tax Law”, *EC Tax Review*, nº 2, 1992, p. 79; FRIEZER, M.: “The mutual agreement procedure in Australia”, *Australia Tax Forum*. nº 7, 1990, p. 78; RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J.: “Comentarios al nuevo Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición internacional (1992)”, *Actualidad Tributaria*, tomo 1994-2, p.D-1423; SKAAR, A.A.: “The legal nature of mutual agreement under tax treaties”, *Tax Notes International*, vol. 5, nº 26, 1992, p. 1447; FARRÉ ESPAÑOL, J.M.: *La doble imposición. Modelo OCDE 1992*, Ed. Einia, Barcelona, 1994, p. 292; BAKER, PH.: *Double Taxations Conventions and International Law*, 2ª edición, Sweet & Maxwell, London, 1994, p. 428; RUNGE, B.R.: “The German view of the prevention and settlement of international disputes on tax law”, *Intertax*, vol. 25, nº 1, 1997, p. 4; SIVALINGAM, S.: “Tax treaties - Do they help?”, *Asia-Pacific Bulletin*, vol.3, nº4, 1997, p. 116; AZZI, J.: “Tackling tax treaty tensions: time to think about an International Tax Court”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 52, nº 8-9, 1998, p. 346.

c) El “*arbitraje internacional*” como mecanismo complementario de los anteriores procedimientos, con una marcada y típica característica jurisdiccional<sup>355</sup>. Este tópico representa en el presente de uno de los principales puntos de discusión en la Fiscalidad Internacional: sólo basta ver al respecto, los trabajos y paneles internacionales referidos a la inclusión del mecanismo arbitral en los CDIs y el actual estado de la cuestión en la Unión Europea<sup>356</sup> con la Convención, llamada por parte de la doctrina especializada “*Convenio sobre Arbitraje*”<sup>357</sup>.

Parte de la doctrina latinoamericana es reacia a la justificación jurídica de la “prórroga de jurisdicción de los Estados”, incluso sobre la admisión del actual art. 25.5. MC OCDE 2014 sobre el arbitraje para solucionar conflictos no resueltos por las AC, partiendo de la base de que las Constituciones de los pueblos habitualmente establecen la competencia originaria de sus Tribunales Supremos o Cortes Supremas cuando el Estado es demandado, hablándose de “*inmunidad jurisdiccional*”, justificado esencialmente por “*la soberanía*”

---

<sup>355</sup> Hay discusión en doctrina si la naturaleza jurídica del arbitraje internacional tiene naturaleza jurisdiccional o contractual. Estas cuestiones se resolverán en el capítulo pertinente.

<sup>356</sup> Se puede ver al efecto la “version released for public comment on 27 July 2004” del documento OCDE “Improving The Process For Resolving International Tax Disputes”, *Centre For Tax Policy and Administration*, 2004.

<sup>357</sup> Con referencia al Arbitraje incluido en los Tratados de Doble Imposición, podemos apreciar su inclusión en más de 100 Tratados internacionales de más de 4000 CDIs. Entre México -EEUU en su art. 26, al igual que España- EEUU, art. 26. Con mayor precisión de análisis, se observa, que los institutos mencionados no son de modo alguno una vía inusual de solución de disputas, y se halla precedida de antecedentes relevantes dados en el plano internacional, por un lado por el modelo sugerido por la OCDE, cuyo art. 25, enuncia “el procedimiento amistoso” o el llamado por la doctrina especializada “acuerdo mutuo” o su modelo mellizo propuesto en el marco de La Organización de las Naciones Unidas (ONU). Por el otro, con referencia al llamado “arbitraje internacional”, encontramos como antecedentes mediatos a la Convención que en su tiempo aprobara la Comunidad Económico Europea, del 23 de julio de 1990 “Sobre la eliminación de la doble imposición en conexión con los ajustes de utilidades de empresas asociadas” -Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas- 90/436/CEE y su reciente ratificación por casi la totalidad de los países miembros UE. Uckmar al referirse al convenio de “eliminación de la doble imposición en caso de rectificación de las utilidades de las empresas asociadas” - 90/436/CEE, nos dice que cuando la rectificación por parte de una sociedad de un Estado miembro “... no sea acompañada por la correspondiente rectificación de las utilidades de la otra sociedad residente del otro Estado miembro, las autoridades competentes de los Estados involucrados deberán tratar de llegar a un acuerdo mediante la aplicación de un procedimiento amistoso que, por otra parte, generalmente ya se encuentra sancionado en los acuerdos para evitar la doble imposición. Pero en donde se manifiesta la innovación de este convenio es en el hecho de que establece un procedimiento arbitral - cuando haya fracasado el procedimiento amistoso -, que deberá ser iniciado automáticamente para eliminar la doble imposición...”. UCKMAR, V. (Coordinador), AA.VV.: “Los tratados internacionales en materia tributaria” en: *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Tomo I, ed. Temis, 2003, p. 92.



propia de los Estados, y por la llamada “*indisponibilidad del crédito público*”<sup>358</sup>. Estos temas serán tratados en su momento cuando analicemos las limitaciones aparentes al arbitraje internacional<sup>359</sup>, incluso de un MAP obligatorio.

## VI. ANTECEDENTES DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN EL DERECHO FISCAL INTERNACIONAL

En las páginas que siguen, veremos cómo se configuró el Procedimiento Amistoso, desde sus antecedentes más remotos en el sistema internacional tributario como una cláusula de resolución de disputas, hasta que fue regulado en el art. 25 de los Modelos O.C.D.E. y O.N.U., incluso en otros Modelos para evitar la doble imposición, en sus

---

<sup>358</sup> En este punto, José O. Casás observa que, al tratarse estos temas resulta evidente, para un lector desprevenido, producir inevitables perplejidades, debido a que “... las soluciones alternativas parecen colisionar frondosamente con el principio de reserva de ley, con el dogma de la indisponibilidad del crédito tributario, con el principio de igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas y con la obligación de contribuir conforme a la capacidad contributiva...”. CASÁS, J. O.: *Los mecanismos alternativos de resolución de las controversias tributarias*, Ed. AD-HOC, Ciudad de Buenos Aires, 2003, p. 24; Troya Jaramillo indica que el arbitraje y los otros medios aludidos podrían entrar en pugna con los principios de legalidad y de indisponibilidad de las obligaciones tributarias. Estas variables entrañan gran complejidad por lo que es difícil un tratamiento único del arbitraje y de los otros medios que, de modo general, pueden tener una proyección preventiva del surgimiento de la discrepancia o solucionadora de la misma. TROYA JARAMILLO, J. V.: “Impuestos sobre el comercio internacional”, coordinada por VÍCTOR UCKMAR, ALEJANDRO C. ALTAMIRANO, HELENO TAVEIRA TÓRRES, ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, Universidad Austral, Biblioteca de derecho tributario, Ciudad de Buenos Aires, 2003, p. 390 y ss. Por último, se advierte que hay pocos convenios que incorporan el arbitraje entre sus cláusulas, tan sólo alrededor de 80 de más de 4000. Por lo que se accede a la incorporación del arbitraje, con una cierta espera de la experiencia que al respecto resulte del primero de esos Convenios, frente a su rechazo e influencia negativa de la posición sostenida en el seno de la OCDE, por cierto número de sus miembros, como bien lo recalcan Bennet, De Hosson y Morrison, aludiendo a la transferencia de la soberanía impositiva que es inherente al arbitraje, BENNETT, M. C., DE HOSSON, F.C., y P. D. MORRISON: *The 1992 United States Netherlands Tax Convention*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1993, *Commentary to art. 29(5)*. Nos dicen, con referencia al CDI comentado, que carece de un procedimiento expreso más allá de la inclusión del arbitraje internacional. El procedimiento se expresa en un memorándum. Sin embargo, el mismo podrá aplicarse de existir un consentimiento entre ambas partes para utilizar el procedimiento, similar al CDI entre los Estados Unidos y Alemania.

<sup>359</sup> Se dice aparente en función de que si el arbitraje como solución de conflictos integra un tratado internacional, más allá de que el tratado sea considerado como parte integral del derecho interno y ser de superior jerarquía que la Ley y los Reglamentos (Decretos), Decretos-Leyes, existen reglas de interpretación en otros tratados y convenciones internacionales, en donde los Estados se obligaron a aplicar los tratados de acuerdo con su literalidad y no pudiendo alegar a los fines del incumplimiento del tratado la legislación interna, conforme lo tiene dicho la Convención de Viena sobre Derecho de Tratados. Asimismo, existen convenciones que obligan a los Estados a cumplir y aplicar los laudos arbitrales y a seguir ciertas reglas en los procedimientos internacionales, reglas que se buscarán sistematizar y ordenar con este trabajo, como lo es la Convención de NY para el Derecho Mercantil Internacional.

diferentes versiones hasta nuestros días. Sin perder de vista los estudios realizados para mejorar la cláusula de resolución de conflictos de los CDI, incluso los vertidos dentro del mencionado Plan de Acción BEPS de la OCDE y G20, en especial, sobre la Acción 14 acerca de la confección de procedimientos de resolución más eficaces dentro de la materia que nos ocupa.

A los fines de analizar sus primeros orígenes y su desarrollo hasta nuestros días, circunscribiremos el estudio a los diferentes los organismos internacionales que han propuesto el instituto como mecanismo resolutorio, su modificación y su desarrollo, cotejando en cada etapa histórica los Tratados más destacados, las opiniones de la doctrina y de los organismos expertos en Fiscalidad Internacional, así como de los antecedentes jurisdiccionales de los cuales hemos tomado noticia, para llegar al estado de la ciencia en lo referente al Procedimiento Amistoso y demás procedimientos resolutivos.

## **6.1. ANTECEDENTES DESDE 1872 A 1945**

### **6.1.1. EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO EN LOS PRIMEROS CONVENIOS (1872 – 1918)**

Si bien es verdad que ya en el siglo XII el boloñés JACOBUS, uno de los cuatro doctores discípulos de Irnerio, se preguntaba hasta qué punto un ferrarés estaba obligado a satisfacer impuestos cuando poseía patrimonios simultáneamente en Ferrara y en Boloña, configurándose así, desde esa fecha, uno de los principales elementos del Derecho Fiscal Internacional Hispanoamericano, al decir de A. E. Sampay, entendiéndoselo como los principios que deben regir la potestad tributaria del Estado sobre los propietarios de riquezas pertenecientes a su soberanía territorial<sup>360</sup>.

---

<sup>360</sup> Recordemos que el autor se refería a que el Derecho fiscal internacional tiene por objeto los principios que deben regir la potestad tributaria del Estado sobre los propietarios de riquezas pertenecientes a su soberanía territorial (SAMPAY, A. E.: Estudio de Derecho Público- Constitucional, de Gentes y Eclesiástico, Editorial TTOAITÉIA, Bs. As., Argentina, 1951, p. 176 y s.s.).

También la doble imposición internacional -y la búsqueda de mecanismos para evitarla- tiene su nacimiento a la par y de manera colindante a la de los impuestos<sup>361</sup>.

La doctrina informa que a la noticia más antigua en relación a la doble imposición y su búsqueda de solución la encontramos en el siglo V antes de Cristo. Existen abundantes datos y estudios sobre la temática en la Edad Media, cuando teólogos, glosadores y juristas se plantearon, en más de una ocasión, el tema señalado, como lo hemos descripto precedentemente, conforme lo reseña P. Ballesteros<sup>362</sup>.

Si bien el fenómeno data de antaño, las propuestas de regulación en Tratados o Convenios Internacionales son más bien recientes, como veremos a continuación.

#### ***6.1.1.1. El periodo comprendido entre el primer convenio registrado (1872) y la primera guerra mundial (1914)***

El primer Tratado para evitar la doble imposición data de 1872. En dicho año, entre Gran Bretaña y Suiza (Cantón de Vaud), celebraron un Acuerdo para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre sucesiones<sup>363</sup>.

El Acuerdo de 1872 ocupa un lugar importante en la historia de Tratados Fiscales y en su sistema, ya que, según los registros de la Sociedad de las Naciones y las Naciones

---

<sup>361</sup> PIRES, M.: *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1984, p. 178 y ss.

<sup>362</sup> BALLESTEROS, P.: Los principios internacionales del Derecho tributario español, Editorial Reus, Madrid, 1935, pp. 22 y ss.; BORRÁS RODRÍGUEZ nos recuerda, la existencia de antecedentes remotos de esta índole en la Edad Media. BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pp. 109 y ss.

<sup>363</sup> LEAGUE OF NATIONS: "Declaration relative to Succession or Legacy Duties on Property of British Subjects Dying in the Canton of Vaud or of Citizens of the Canton of Vaud Dying in the British Dominions, signed at Berne 27 August 1872", Double Taxation and Fiscal Evasion: Collection of International Agreements and International Legal Provisions for the Prevention of Double Taxation and Fiscal Evasion, Geneva: League of Nations, 1928, pp. 141-142; United Nations: International Tax Agreements Volume III: World Guide to International Tax Agreements 1843 –1951, Geneva, United Nations Publications, 1951, pp. 343–359. Si bien es verdad que el compilado de antecedentes incluye los convenios de 1843 entre Bélgica y Francia y de 1845 entre Bélgica y Holanda, ambos dos, estuvieron limitados a la asistencia mutua y cooperación entre dichos estados y no a la prevención y solución de la doble imposición internacional.

Unidas, es el primer acuerdo entre países que aborda la cuestión de la doble imposición, dentro del aspecto objetivo del tratado, aunque de manera limitada<sup>364</sup>.

Anteriormente, se encuentran medidas unilaterales por parte de los Estados y Tratados generales, donde sólo algunas cláusulas versaban sobre el problema referido<sup>365</sup>.

El tratado de 1872 entre Gran Bretaña y Suiza (Cantón de Vaud) aborda de manera exclusiva el problema de las dobles imposiciones internacionales generadas en el ámbito del impuesto sobre sucesiones entre los dos Estados, y los mecanismos de solución al respecto. Si bien es verdad que existen Tratados anteriores, éstos tenían por objeto la asistencia administrativa para el intercambio de información en impuestos sobre sucesiones y derechos de registro. El antecedente más remoto data del año 1843, en el Convenio entre Bélgica y Francia<sup>366</sup>.

En el año 1895, en el ámbito de la reunión del Instituto de Derecho Internacional en Cambridge, en cuyo orden del día se incluyeron entre los temas a tratar, por primera vez, el problema de la doble imposición internacional -en materia de sucesiones, en el sentido del Tratado bilateral de 1872- y su resolución por medio del entendimiento entre las Autoridades Financieras de los Estados contratantes<sup>367</sup>.

En la sesión del Instituto no sólo se sostuvo, por medio de los internacionalistas de la talla de Lehr y Weis, que el país que es fuente de la riqueza jurídicamente instrumentada como “bienes muebles incorpóreos”, al modo de acciones de las Sociedades Anónimas, es quien tiene derecho a gravarlas, porque, a la postre, esos instrumentos jurídicos hacen efectivo un derecho a riquezas real en el país donde están situadas, y no el del domicilio de los socios extranjeros. Por su parte, John Westlake sostuvo la legitimidad de la doble imposición. También se discutió sobre cómo evitar la doble imposición mediante

---

<sup>364</sup> JOGARAJAN, S.: “The Conclusion and Termination of the “First” Double Taxation Treaty”, *British Tax Review*, Nro. 3, 2012, p. 283.

<sup>365</sup> JOGARAJAN, S.: “Prelude to the International Tax Treaty Network: 1815 – 1914, Early Tax Treaties and the Conditions for Action”, *Oxford Journal of Legal Studies*, Vol. 31, Nro. 4, 2011, pp. 679 – 707.

<sup>366</sup> WEEGHEL, S. V.: *The Improper Use of Tax Treaties. With Particular Reference to the Netherlands and United States*, Ed. Kluwer Law International, Londres, 1998, p. 27 y ss.

<sup>367</sup> LEAGUE OF NATIONS, “Double Taxation and Tax Evasion, Report and Resolutions”, *Technical Experts to the Financial Committee of the League of Nations*, Geneva, 1925, F.212, p. 7.

mecanismos de cooperación administrativa entre los Estados y la relación entre las Autoridades Financieras de los Estados y el Arbitraje Internacional como mecanismo de solución<sup>368</sup>. Frente a los conflictos fiscales internacionales, desde dicho Instituto, se comenzó a gestar la idea de someter el conflicto al Arbitraje Internacional. Recordemos que en 1874, el Instituto de Derecho Internacional trajo a discusión un Proyecto de Código sobre el Procedimiento Arbitral, adoptándose en 1975 una Resolución que recomendaba dicho instrumento resolutivo para el Derecho Internacional<sup>369</sup>.

Existen antecedentes doctrinarios importantes en dicha época que han alumbrado las investigaciones posteriores y que se han consolidado en nuestros días relacionados con el Arbitraje Internacional y los Tribunales Internacionales con competencia tributaria como mecanismos válidos y eficaces para resolver las disputas fiscales internacionales. Encontramos así las reflexiones vertidas en su momento por Ludwig von de Bar en 1895<sup>370</sup>, y por A. Garelli en 1899<sup>371</sup>. Este último autor propuso, desde la autonomía del Derecho Fiscal Internacional, la creación de un Tribunal o un Organismo Internacional que resuelva los conflictos de naturaleza fiscal internacional. Garelli destaca la aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición que en dicha fecha se habían comenzado a suscribir. Y para cumplir mejor con el principio de justicia en la relaciones de los Estados en esta materia, sugirió, a los fines de su eficacia, que una institución permanente (*Istituzioni Permanenti*) tenga el propósito de allanar las dificultades o dudas que pudieran sucederse, para la recta aplicación e interpretación de dichos Convenios. Para él, las

---

<sup>368</sup> INSTITUTE DE DROIT INTERNATIONAL: *Annuaire de L'Institute de Droit International*, T. XVI, Paris, 1897, pp. 118-136.

<sup>369</sup> DIEZ DE VELASCO VALLEJO M.: (1994, pp. 742 y ss.).

<sup>370</sup> DE BAR L. V.: propuso en 1895 que los conflictos derivados de las cuestiones Internacionales Fiscales (Double Taxation Question) sean resueltas por un "Organismo Supranacional" (Supranational Body). Esta propuesta fue recordada en 1951 en el Informe General IFA realizado por Emmen RIEDEL. Véase: IFA, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 18, General Report by RIEDEL E., 1951, nota nº 298, p. 31. LINDENCRONA, G. and MATTSSON, N.: *Arbitration in Taxation*, Ed. Kluwer, Dordrecht, 1981, "Footnotes", 1º, p. 89.- El profesor M. L. de Bar sostuvo, además, que todo Estado puede gravar los establecimientos estables situados en su territorios que sean propiedad de los accionistas y de manera indirecta gravar en la fuente a los dividendos, proponiendo que los conflictos fiscales generados se resuelvan por un organismo supranacional. DE BAR, L. V.: "Observations sur les principes du Droit International Concernant les Impôts", *Revue de Droit International et de Legislation Comparée*, Serie II, T.II., Paris, 1900, pp. 443 y ss.

<sup>371</sup> GARELLI, A.: *Il Diritto Internazionale Tributario*, Roux Frassati e co, Torino, 1899, p 253 y ss.

instituciones pueden ser dos: una administrativa y otra de carácter jurisdiccional. En el orden administrativo plantea la creación de una oficina internacional (*Uffizio internazionale*) en cada Estado, que sea competente en el ámbito de los Convenios enunciados para la interpretación y aplicación de los Tratados y resolver los conflictos que pueden sucederse internamente en grado de apelación. A un segundo organismo, asociado al primero, lo establece sobre la base de un Tribunal Internacional (*Tribunali Internazionali*)<sup>372</sup> entre los Estados para resolver los conflictos de aplicación e interpretación de los Convenios para evitar la doble imposición.

Además, en el año 1912, G. Lippert analizó la posibilidad del Arbitraje Internacional, entre otros mecanismos como la protección diplomática y la conciliación dentro del Derecho Internacional Financiero (*Internationale Finanzrecht*)<sup>373</sup>.

Dentro de este periodo, más allá de las propuestas realizadas, por cierto en extremo enriquecedoras por parte de la doctrina o de las convenciones internacionales citadas, los Convenios Tributarios firmados y en especial la práctica estatal, con referencia a los mecanismos para resolver los conflictos internacionales tributarios, centraron su atención en procedimientos *no vinculantes*, basados en la negociación o entendimiento entre las partes, en materias específicas como lo son cuando existía doble domicilio, o en el caso en que el funcionario residiera en una diferente jurisdicción a la que pagaba su salario o pensión; o en materia de sucesiones, sin seguir las líneas marcadas por el Instituto de Derecho Internacional y por parte de la doctrina -por más que se basaba en el principio de soberanía territorial y de la fuente a los fines configurativos del Derecho Fiscal Internacional. Así, se venía sugiriendo para la resolución de los conflictos a un organismo o tribunal supranacional e inclusive el Arbitraje Internacional<sup>374</sup>.

---

<sup>372</sup> GARELLI, A.: *Il Diritto Internazionale Tributario*, Roux Frassati e co, Torino, 1899, p. 253 y ss.

<sup>373</sup> LIPPERT, G.: *Das Internationale Finanzrecht – Eine systematische Darstellung der internationalen Finanzrechtsnormen*, Verlag M. Quidde, Triest, 1992, p. 1040 y ss.

<sup>374</sup> Garellipropugna la autonomía del Derecho Fiscal Internacional y desarrolla la teoría propuesta por Westlake de la legitimidad de la doble imposición en la mencionada sesión del INSTITUTO DE DERECHO INTERNACIONAL partiendo del concepto reseñado de soberanía tributaria, indicando que en caso de conflictos internacionales los mismos podrían ser resueltos por medio de un Organismo Internacional o Tribunal (GARELLI, A.: 1899, p. 57). Así también Lehr, en el sentido que todo Estado tiene el derecho de imponer, como mejor lo entienda, todos los bienes situados dentro de los límites de su soberanía,

Los Tratados Fiscales anteriores a la Primera Guerra Mundial fueron pocos y escasos, al igual que las discusiones doctrinarias y foros especializados. Pero entendemos que aquí comenzó la génesis que influyó para la confección de las cláusulas de resolución de conflictos de los años 1920, basados en los trabajos y conferencias del Instituto de Derecho Internacional. Luego de la Segunda Guerra Mundial se empalidecieron y recién a partir de la década del 2000, especialmente en el año 2008, vieron nuevamente la luz y hoy en día han tomado nuevo impulso dentro del plan acción BEPS, como veremos<sup>375</sup>.

Con referencia a los Tratados más importantes suscriptos en esta época, encontramos el Primer Tratado Multilateral de 1899 entre Austria-Hungría y Prusia (Imperio Austro-húngaro), al igual que el Tratado firmado en 1901 entre Austria y el principado de Liechtenstein, donde como cláusula de resolución de conflictos se encuentra un antecedente relevante del actual Procedimiento de Acuerdo Mutuo o Amistoso.

El art. 7 del Tratado de 1899, frente a un potencial conflicto de doble residencia, preveía que ambas partes contratantes (*Contracting Parties*) resuelvan la doble imposición por medio de un Acuerdo Mutuo o mediante el Entendiendo.

Otro ejemplo encontramos en el Tratado de 1901, el cual en su artículo 8° establecía, como Procedimiento de Resolución de Conflictos, que las Administraciones Financieras (*The Financial Administrations*) de las partes contratantes podrían tomar las medidas necesarias para llegar a un entendimiento de común acuerdo<sup>376</sup>.

---

cualquiera sea la nacionalidad de su propietario. El autor, a los fines de resolver los conflictos de doble imposición, sostiene que la solución debe buscarse sobre la base del mutuo respeto a las soberanías estatales -como todo problema dentro del Derecho internacional-, y que un Estado puede declarar imponible las rentas de los bienes de un extranjero en la medida en que esas rentas se produzcan dentro de su territorio, excluyendo las que tienen su fuente fuera de esos límites (LEHR E.: 1899, pp. 554 - 558); DE BAR M. L.: (1900, pp. 443-444). Lo común de los tres autores referenciados, comparten la misma visión del fenómeno de la doble imposición internacional y la potestad producto del principio de soberanía a los fines de gravar las rentas que surjan dentro del territorio, así como que los conflictos dentro de la Fiscalidad Internacional debían resolverse por tribunales u organismos internacionales al respecto.

<sup>375</sup> OCDE – Forum on Tax Administration: “Multilateral strategic plan on mutual agreement procedures: a vision for continuous map improvement”, en línea (30.09.15): <http://www.oecd.org/site/ctpfta/map-strategic-plan.pdf>

<sup>376</sup> ALTMAN, Z. D.: *Dispute Resolution under Tax Treaties*, IBFD – Academic Council, The Netherlands, Vol. 11, Doctoral Series, 2005, p. 13 y 14. Para la evolución de los Convenios para Evitar la Doble Imposición podemos ver: LIPPERT, G.: *Das Internationale Finanzrecht – Eine systematische Darstellung der internationalen Finanzrechtsnormen*, Verlag M. Quidde, Triest, 1992, p. 25 y ss.

Como se observa, con anterioridad a la Primera Guerra Mundial, los Tratados para evitar la doble imposición estaban caracterizados porque sus mecanismos de resolución no eran obligatorios o no vinculantes, y el proceso de negociación en el cual se basaba, entre los dos Estados, estaba limitado sólo a materias específicas incluidas dentro del Tratado Internacional. Las siguientes fueron las principales características de esta etapa histórica.

#### ***6.1.1.1.1. La influencia del Derecho internacional general***

Con referencia al Derecho Internacional General y la influencia que pudo haber tenido dentro de este periodo sobre la materia en análisis, es importante tener en cuenta la falta de obligación de las Naciones de solucionar sus conflictos por medios pacíficos que caracterizó al Derecho Internacional dentro de éste periodo. Es, pues, por ello que no surgieron, o más bien, se manifestaron tímidamente, los principios vinculados con la solución amistosa de las disputas como regla del Derecho Internacional. A medida que se buscó la resolución por parte de mecanismos alternativos a la guerra, desde el punto de vista dogmáticos, dichos mecanismos evolucionaron, y sirvieron para inspirar las construcciones jurídicas sobre las diferentes materias que comprenden del Derecho Internacional Económico.

Los mecanismos tendientes a las soluciones pacíficas comenzaron a sentirse a principios del siglo pasado, cuando empezaron, desde distintos puntos del hemisferio, algunos movimientos destinados a establecer la obligación de los Estados de buscar soluciones alejadas de lo que antiguamente se llamó el “*arte de la guerra*” o “*Ius ad Bellum*”<sup>377</sup>, intentando posibilidades de arreglo convencionales y alternativas a las diferencias suscitadas<sup>378</sup>.

---

<sup>377</sup> Son las normas que regulan el inicio, desarrollo y finalización de la guerra. El *Ius ad Bellum* es el término utilizado para referirse a la rama del derecho que define las legítimas razones que un Estado tiene para entrar en guerra y se enfoca en ciertos criterios que para hacer la guerra justa. Puede verse: CAMPOY CERVERA, I. y otros: *Desafíos actuales a los derechos humanos sobre el derecho a la paz*, Ed. Dykinson, Madrid, 2006, en especial la participación de ARCOS RAMÍREZ, F.: “¿Se puede hablar de guerras justas?”, p. 81 y ss.; SCHMITT M. y J. PEJIC y otros: *International Law and Armed Conflict: Exploring the Faultlines*, Essays in Honor of Yoram Dinstein, Martinus Nijhoff Publishers, The Netherlands, 2007, Chapter 1, p. 1 y ss.; KOLB R. AND R. HYDE: *An Introduction to the International Law of Armed Conflicts*, Bloomsbury Publishing, Oxford, 2008, p. 26.



Entre los primeros antecedentes con trascendencia internacional se registraron algunos, en las Convenciones de la Haya de 1899 y 1907<sup>379</sup>, convocadas por el Zar Alejandro II y recordadas como las Conferencias de Paz de la Haya. En esta convención se estableció, mediante una fórmula muy prudente, y al decir de L. A. Podestá Costa y de J. M. Ruda “*carente de precisión*”<sup>380</sup>, con referencia al arreglo pacífico de las controversias internacionales, ya que todavía no existía una obligación de arreglo pacífico, por más que dentro de sus considerandos se mencionaba como un deseo el que los conflictos se resolvieran amistosamente.

En su artículo 1º se dejaba constancia de que “*para evitar en lo posible el recurrir a la fuerza en las relaciones internacionales entre Estados, las Potencias signatarias convienen en emplear todos sus esfuerzos para asegurar el arreglo pacífico de las diferencias internacionales*”<sup>381</sup>. Del artículo reproducido se deduce que todavía en 1907 el uso de la fuerza para el arreglo de las controversias se consideraba como un medio normal y hasta un

---

<sup>378</sup> La posibilidad de un arreglo pacífico de los conflictos internacionales se halla íntimamente unida a la respuesta que en el orden internacional ha dado al uso de la fuerza en las relaciones entre Estados. En efecto, el hecho de que el Derecho internacional reconociera tradicionalmente la facultad de usar la fuerza armada, el “*ius ad Bellum*” de los Estados, reducía necesariamente las posibilidades de arreglo pacífico de los conflictos; pues el recurso a la fuerza armada se constituía en el cauce normal y último para resolverlos. GONZÁLES CAMPOS y otros, en: Curso de Derecho Internacional Público, 5ª edición, Servicio de Publicaciones Fac. de Derecho UCM, Madrid, 1992, pp. 735 y ss; GONZÁLES CAMPOS y otros, en: (2003, pp. 735 y ss.).

<sup>379</sup> Estos proyectos chocaron con la abierta oposición alemana, y consiguientemente, la Convención primera de las adoptadas en aquel foro, que se refería a la solución pacífica de las controversias internacionales, no pudo ir más allá del reconocimiento teórico del arbitraje como medio más eficaz y equitativo para la solución de las controversias y de la creación del Tribunal Permanente de Arbitraje que, por supuesto, tenía una base voluntaria. Similar fue el resultado en cuanto al arbitraje obligatorio de la II Conferencia de la Paz de la Haya, celebrada en 1907. Se puede ver: PASTOR RIDRUEJO, J. A.: (1996, pp. 615); HULL, W. I.: “*Obligatory arbitration and Hague Conference*”, *American Journal of International Law*, 1908, pp. 29 y ss.

<sup>380</sup> Nos dicen los autores referenciados que con esta terminología, en realidad, los Estados Partes se obligan solamente a evitar “en lo posible” el uso de la fuerza y a hacer “*todos los esfuerzos*” para lograr el arreglo pacífico; obligación tímida que, en sí, no contienen ningún compromiso de naturaleza absoluta. Cfr. PODESTÁ COSTA L. A. y RUDA J. M.: (1985, pp. 379 y ss.).

<sup>381</sup> La Conferencia de Paz de la Haya vino a aprobar el 29 de julio de 1899 una Convención sobre arreglo pacífico de controversias, cuyo Título IV se consagraba al sistema arbitral. Revisada en la segunda Conferencia de Paz de la Haya en 1907, la citada Convención todavía conserva su vigencia en relación con más de cincuenta Estados. RIBES RIBES A.: (2002, pp. 419 y ss.).

principio del Derecho Internacional<sup>382</sup>. Pero lo importante de estas dos Convenciones, más allá de que en la práctica no tuvieron una verdadera aplicación como consecuencia de la Primera Guerra Mundial, fue sin duda un importante antecedente para la institucionalización posterior de estos mecanismos del Derecho Internacional moderno y la configuración de los principios del Derecho Internacional que hoy se proclaman en la Carta de Naciones Unidas.

Los mecanismos de solución indicados en Convenciones de la Haya de 1899 y 1907 estaban representados por *los buenos oficios, la mediación, la comisión internacional de investigación y el arbitraje internacional mediante la instauración de la Corte Permanente de Arbitraje*. La admisión de los procedimientos enunciados se han mantenido hasta nuestros días.

Los principios que motivaron dichas Convenciones Internacionales fueron:

- a) *La cooperación* para el mantenimiento de la paz en general;
- b) *el arreglo amistoso* de las controversias internacionales<sup>383</sup>;
- c) *la solidaridad internacional*;
- d) *el imperio de la ley*;
- e) *el sentimiento de justicia internacional*;
- f) *el principio de equidad*;
- g) *la seguridad de los Estados y el bienestar de los pueblos*.

Se observa, además, que en América Latina han hecho eco las tendencias ideológicas sobre el arreglo pacífico de las controversias internacionales, en el siguiente sentido:

a) El Congreso de Panamá de 1826 fue un antecedente importante para la firma del Tratado de Unión, Liga y Confederación Perpetua de Colombia (1826), suscrito por las actuales Repúblicas de Colombia, Ecuador, Panamá, Venezuela, las actuales 5 Repúblicas Centroamericanas, Perú y México. Esta tendencia fue complementada por el Tratado de la

---

<sup>382</sup> DIEZ DE VELASCO VALLEJO M.: (1994, pp. 621); PODESTÁ COSTA L. A. y RUDA J. M.: (1985, pp. 379 y ss.)

<sup>383</sup> De allí la configuración del principio de Derecho internacional referido a la solución amistosa de conflictos, que sin lugar a dudas alimentó la idea basilar del desarrollo del procedimiento amistoso.

Confederación de Lima de 1848, firmado por Perú, Bolivia, Chile, Ecuador y Nueva Granada (actual Colombia), que establecía la prohibición del uso de la fuerza y la obligación de resolver las cuestiones o diferencias por vías pacíficas. El Tratado Continental de Santiago de Chile de 1856, suscrito por Perú, Chile, Ecuador y Nicaragua, fue sin duda alguna un antecedente relevante. En 1856 encontramos, por ejemplo, el Tratado de Alianza y Confederación de Washington, firmado por Nueva Granada, Guatemala, El Salvador, México, Perú, Costa Rica y Venezuela; el Tratado sobre Conservación de Paz entre Estados de América Contratantes de Lima de 1865, suscrito por Perú, Bolivia, Chile, Estados Unidos Colombianos, Ecuador, El Salvador y Estados Unidos de Venezuela y el Arreglo Pacífico de los Conflictos entre los Estados Americanos, son ejemplos de las tendencias ideológicas imperantes en Latinoamérica en el periodo analizado<sup>384</sup>.

b) En una segunda etapa, llamada el periodo Panamericano, caracterizado por la participación de los Estados Unidos de América, encontramos en primer lugar el Proyecto de Arbitraje de Washington de 1890, adoptado en la Primera Conferencia Internacional Americana, suscrita por Bolivia, Brasil, Ecuador, el Salvador, Estados Unidos, Guatemala, Haití, Honduras, Nicaragua, Uruguay y Venezuela, donde se establece el arbitraje como principio de Derecho Internacional Americano para la solución de las diferencias, disputas o contiendas. En estas instancias se representa al Arbitraje como obligatorio en algunas controversias taxativamente enumeradas y como medio alternativo o condicional en otras. Este Tratado no llegó a entrar en vigencia, ya que los Estados contratantes no canjearon las ratificaciones dentro del plazo estipulado<sup>385</sup>.

c) Otro precedente importante fue la Segunda Conferencia Internacional Americana celebrada en México en 1902, con las firmas de las Repúblicas americanas no signatarias de las Convenciones de La Haya, en donde se suscribieron dos instrumentos: el Protocolo de Adhesión a las Convenciones de la Haya de 1899, en el cual se reconocen los principios

---

<sup>384</sup> RIPIO R. P., "Régimen de solución pacífica de controversias en el sistema interamericano", *Derecho Internacional Público*, T. IV, Fundación de cultura universitaria, obra Dirigida por ARÉCHAGA, E. J., 1997, pp. 238 y ss.; GARCÍA AMADOR, F.V., "Sistema Interamericano", Secretaría General de la Organización de los Estados Americanos, 1981, pp. 7 y ss.

<sup>385</sup> RIPIO R. P.: (1997, pp. 239 y ss.).

consignados en ellas como parte del Derecho Internacional Público Americano y el Tratado de Arbitraje obligatorio, ratificado por El Salvador, Guatemala, México, Perú, República Dominicana y Uruguay, que dispone someter al arbitraje todas las controversias no solucionadas por negociación diplomática, con excepción de las que afectasen la independencia o el honor nacional de las partes, incluyendo normas sobre mediación o buenos oficios y comisiones de investigación. En esta época proliferaron los tratados bilaterales entre los Estados Iberoamericanos<sup>386</sup>.

#### ***6.1.1.1.2. Antecedentes dentro del Tribunal Permanente de Arbitraje***

Un antecedente relevante en el seno del Tribunal Permanente de Arbitraje creado con la Convención de 1899 encontramos en el año 1905, en un conflicto por una exención tributaria de un inmueble sito en Japón, de propiedad de tres ciudadanos de nacionalidad Alemana, Francesa e Inglesa. El reclamo fue realizado por Alemania, Francia y por Gran Bretaña en contra de Japón. La sentencia del Tribunal Permanente de Arbitraje la dio a conocer el 20 de mayo de 1905. Fue el primer antecedente registrado sobre la resolución de un conflicto de naturaleza tributaria.

A modo de resumen de la etapa señalada, Serrano Antón menciona que, desde finales del siglo XIX, los Estados han estado firmando Convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional. Al principio se trataba de convenios entre Estados de una misma Federación, o países aliados, otras veces desde el punto de vista objetivo sólo se referían a rentas obtenidas por miembros de misiones diplomáticas o cláusulas relativas a la no discriminación por razón de la nacionalidad<sup>387</sup>.

---

<sup>386</sup> *Ibidem*, (1997, pp. 240 y ss.).

<sup>387</sup> SERRANO ANTÓN, F.: “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación”, *Fiscalidad Internacional*, 2005, pp. 104 y ss.

#### **6.1.1.2. Periodo entre el año 1914 - 1918**

Durante la Primera Guerra Mundial (1914-1918) no existieron avances sobre la materia en discusión por motivos obvios vinculados al conflicto.

#### **6.1.1.3 Periodo de entre guerras (1918 - 1939)**

##### **6.1.1.3.1. Importantes avances sobre la resolución de conflictos en la Sociedad de Naciones**

Desde 1919 a 1929 hubieron 10 años de florecimiento y euforia económica. Se vivió la recuperación de la Primera Guerra Mundial a partir de 1922, que resultó truncada con el Crack del año 29 (24 de octubre de 1929 y días siguientes) y una profunda crisis de los años 30, conocida como la Gran Depresión. En este contexto va a tomar una gran importancia y un avance inusitado la Fiscalidad Internacional, promovida por su actor principal, la Cámara de Comercio Internacional, creada en París en el año 1919 en el ámbito de la Sociedad de las Naciones y por el apoyo -a partir de la Gran Depresión- de la Fundación Rockefeller.

El periodo entre las dos Guerras Mundiales (1918 - 1939) adquiere un especial interés para el estudio sobre los diferentes métodos para resolver las disputas dentro de la Fiscalidad Internacional y de los Convenios para Evitar la Doble Imposición firmados en la época, como bien lo han establecieron los suecos Lindencrona y Mattsson, en su investigación *Arbitration in Taxation*, publicada en 1981<sup>388</sup>.

Al igual que la economía, a partir del año de 1922, desde la Conferencia de Génova<sup>389</sup>, como producto del cambio de matriz económica, comenzó nuevamente a adquirir

---

<sup>388</sup> LINDENCRONA G. y N. MATTSSON: *Arbitration in Taxation*, Kluwer, Deventer – Netherlands, 1981, p. 13. Los autores en su investigación titulada “*Study of the Feasibility of a World Tax Court*” presentada en la conferencia de Madrid de 1979, sostuvieron que “*The period between the two World Wars is of special interest in this study as different methods of solving disputes were used in the double taxation conventions concluded during that time*”.

<sup>389</sup> El problema de la doble imposición internacional en el marco de los problemas económicos mundiales luego de la Primera Guerra Mundial, fue tratado en la Conferencia de Génova realizada desde el 10 de Abril al 19 de Mayo de 1922. Tomó relevancia la materia internacional tributaria y cuestiones vinculadas con la evasión internacional. La Resolución Nro. 13 de la Comisión Financiera de la Conferencia de Génova de 1922

importancia el problema de las dobles imposiciones, no ya aquéllas vinculadas a bienes muebles o a las sucesiones, con base en la doble nacionalidad o doble residencia, sino con el nacimiento de otro tipo de rentas de naturaleza menos palpable, bienes incorpóreos, acciones, títulos, valores, fondos de inversión, entre otros, y la evasión impositiva, la fuga de divisas y capitales para evitar la tributación. Problemas más simples que los que han surgido en la actualidad, como hemos visto, que obligan a la revisión de las reglas que se comenzaron a configurar en esta época<sup>390</sup>.

Más allá de que nos hemos referido a que en el periodo anterior a la Primera Guerra Mundial empezó a trazarse, poco a poco, la cláusula de los Procedimientos Amistosos. Su génesis, tal cual la conocemos, se diseñó a fines de este periodo y durante los años posteriores a la Segunda Guerra Mundial.

La sorprendente evolución de la materia se vio incentivada por las ideas capitalistas que marcaron la etapa histórica señalada. Sampay describe el capitalismo de esos días, con su Organización Mundial que abraza los Estados nacionales y con sus interferencias políticas, económicas y jurídicas, y entiende así los avances de la Fiscalidad Internacional, y sostiene que debiera comprenderse los institutos jurídicos del *Trust* y del *Cartells*, de los cuales se sirvieron para la constitución del capitalismo moderno<sup>391</sup>. El autor, siguiendo en sus argumentos a Sombart y Michels, entiende que una de las características principales es

---

(30 de Mayo) estableció que es opinión de la Comisión que la cuestión vinculada con la cooperación internacional para prevenir la evasión impositiva es de utilidad que sea estudiada en relación con el problema de la doble imposición internacional, la que está siendo estudiada por el Comité de Expertos de la Liga de Naciones, sugerimos que la Liga debe ser invitada a considerar nuestras opiniones. HARRIS, W.: "The Genoa Conference", *Journal of the British Institute of International Affairs*, 1922, Nro. 1 (5), pp. 150 y ss.; DENNIS A.: "The Genoa Conference", *The North American Review*, 1922, 215 (796), pp. 289; HAWTREY, R.G.: "The Genoa Resolutions on Currency", *The Economic Journal*, 1922, 32 (127), pp. 290y ss.

<sup>390</sup> La aparición de BEPS como un tema viene a través de un cambio en las prácticas tecnológicas y empresariales, y forma parte de la globalización. La globalización, por supuesto, no es nueva. Pero en los últimos 20 años, el flujo de bienes y servicios entre los países y los flujos de capital internacionales se ha disparado en todo el mundo a través del crecimiento de Internet y la marcha implacable de la tecnología de la información. Tenemos que reconocer que con la globalización vienen los problemas y riesgos. Las normas fiscales destinados a una edad, por cierto muy física, de la energía de vapor y el hierro, no son adecuados a un mundo de transacciones intangibles que ocurren en el ciberespacio. Nuestras reglas deben adaptarse para ajustarse a la nueva realidad. MCCLAY, H. T.: "Addressing the Issue of Base Erosion and Profit Shifting by Large Multinational Companies", *Speech delivered at the Deloitte National Tax Conference*, Auckland, 2013.

<sup>391</sup> SAMPAY, A.: (1951, p. 148 y ss.).

que el capital se hace jurídicamente “anónimo”, “invisible”, “apátrida”. La fuerza dinámica que lo mueve no es la avaricia, ni el hedonismo sensual, como se podría pensar, sino la ambición de predominio, de dirigir políticamente, que es la manera franca e incontrastable de dominar, lo cual es el objeto de esas grandes organizaciones económicas.

Por otro lado, G. Ripert analiza a las sociedades anónimas como el instrumento más adecuado para que el capital se organice en vista de la finalidad descripta<sup>392</sup>. Y con referencia a los regímenes impositivos estatales, con gran elocuencia, Sampay los describe como “...<<la bestia negra>> de las organizaciones capitalistas súper-estatales, porque mediante ellos la soberanía estatal hacer revertir en beneficio de la comunidad el exceso de ganancias logrado por los capitales invertidos; de ahí que, como lo mostraremos, so pretexto de evitar la <<dobles imposición>>, tratan que dentro de cada Estado se les cree un status de intangibilidad impositiva y, más aún, digámoslo desde ya al pasar, hasta que se los declare inmunes a una expropiación por razones de utilidad pública...”<sup>393</sup>.

El foro de discusión principal se celebró dentro de la Sociedad de las Naciones, creada en el año 1919 con la paz de Versalles (Tratado de Versalles). Además, la razón de la creación de la Sociedad o Liga de Naciones significó un importante paso adelante en la búsqueda de limitar el uso de la guerra como mecanismo de resolución de los conflictos, definiendo de una manera más concreta y categórica la obligación de buscar la solución de las controversias internacionales por medios pacíficos<sup>394</sup>.

En virtud de este pacto constitutivo, los Estados Miembros asumieron ciertos compromisos de arreglo pacífico de controversias y limitaron el recurso de la guerra, abriendo una doble vía de solución: una vía política y otra jurídica entre los Estados miembros y no miembros de la Sociedad de las Naciones<sup>395</sup>. Pero las deficiencias de los

---

<sup>392</sup> RIPERT, G.: *Aspects Juridiques du Capitalisme Moderne*, Ed. Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, París, 1946, pp. 106 y ss.

<sup>393</sup> *Ibidem*, (1946, p. 106).

<sup>394</sup> PODESTÁ COSTA L. A. y RUDA J. M.: (1995, p. 379 y ss.).

<sup>395</sup> La doctrina distinguió tradicionalmente las diferencias de orden jurídico de las de orden político. Las primeras versarían sobre la aplicación o la interpretación del derecho existente y podrían resolverse mediante la remisión a reglas comunes del Derecho vigente. Las segundas se referirían a la solución

sistemas que se implementaron quedaron patentes y a la luz, con la Segunda Guerra Mundial y la pervivencia en la doctrina internacional del *ius ad bellum*<sup>396</sup>.

El art. 12 del Pacto de la Sociedad de las Naciones nos dice: *“todos los miembros de la Sociedad convienen que, si surge entre ellos una diferencia susceptible de entrañar una ruptura, la someterán al procedimiento de arbitraje o a un arreglo judicial o al examen del Consejo. Conviene, además, que en ningún caso deberán recurrir a la guerra antes de la expiración de un plazo de tres meses después de la decisión arbitral o judicial o del informe del Consejo*<sup>397</sup>. Codificando en definitiva el procedimiento arbitral en el Derecho Internacional General. Luego fue trasladado este procedimiento con iguales alcances a la Carta de las Naciones Unidas y a muchos tratados internacionales al respecto.

Con referencia a la etapa de entre guerras, Serrano Antón<sup>398</sup> confirma lo hasta aquí señalado. El desarrollo de la red de Convenios después de la Primera Guerra Mundial fue

---

mediante la modificación del Derecho vigente; estas no podrían ser formuladas jurídicamente. Frente a estas apreciaciones doctrinaria y su consecuente reflejo en la práctica de los Estados, la doctrina moderna del Derecho Internacional ha reaccionado con el rechazo a esta distinción, fundado en que toda discrepancia entre Estados reúne a la vez un matiz político y una dimensión jurídica. Por esto, es siempre lógicamente posible que un Tribunal entienda de ella, aunque sea para desestimar la pretensión de una parte que no tenga base suficiente en el Derecho vigente. En otro aspecto, cualquier diferencia internacional atañe a la actividad de los Estados, lo que es suficiente para impregnarle de un color político, más o menos acentuado, según unas circunstancias independientes de la naturaleza de la diferencia. En este sentido cabe decir que salvo casos excepcionales, la inmensa mayoría de las diferencias entre Estados tienen un carácter mixto, predominando, según los casos, el político o el jurídico. Se puede ver: DIEZ DE VELASCO VALLEJO, M.: (1994, pp. 620 y ss.); MIAJA DE LA MUELA, A.: “Solución de diferencias internacionales (Teoría General)”, en Cursos y Conferencias de la Escuela de Funcionarios Internacionales, Madrid, 1955 – 56, Vol. I, pp. 185 – 331; MIAJA DE LA MUELA, A.: “Solución pacífica de diferencias internacionales (medios políticos y arbitraje)”, en Cursos y Conferencias de la Escuela de Funcionarios Internacionales, Madrid, 1956 – 1957, Vol. II, Tomo 4, pp. 234 y ss.; RUIZ, J. J. y CASTILLO DAUDÍ, M.: (2002, pp. 360 y ss.); PASTOR RIDRUEJO, J. A.: (1996, pp. 610 y ss.); GONZALES CAMPOS, J. D. y otros: (2003 pp. 737 y ss.).

<sup>396</sup> El pacto no descartaba el recurso de la guerra, al que se podía recurrir tres meses después de la sentencia arbitral, la decisión judicial o el dictamen del Consejo, aunque por el artículo 16 se prescribía que tal recurso a la guerra era considerado como un acto cometido contra los otros Miembros de la Sociedad. Cfr. PODESTÁ COSTA L. A. y RUDA J. M.: (1995, pp. 379 y ss.); DIEZ DE VELASCO VALLEJO M.: (1994, pp. 621). Matiza Ruiz y Daudí siguiendo a Remiro nos dicen que el pacto no proscribía el recurso a la guerra, sino que se contentaba con ponerle freno (mediante el establecimiento de una moratoria y un catálogo de guerras ilegales cuyo desencadenamiento comportaba una cierta reacción institucional), el nacimiento de la obligación de arreglo pacífico se vería impedido por la pervivencia del “*ius ad bellum*”. Las deficiencias del sistema quedaron patentes en la práctica de la Sociedad que, pese a los esfuerzos desplegados, no logró evitar la IIª Guerra Mundial. RUIZ, J. J. y CASTILLO DAUDÍ, M.: (2002, pp. 361).

<sup>397</sup> DIEZ DE VELASCO VALLEJO M.: (1994, p. 621).



importante principalmente en Europa, debido al crecimiento industrial, que convirtió al fenómeno de la doble imposición en el principal obstáculo a las relaciones comerciales entre países.

El Derecho Internacional Tributario no quedó inmune a estas tendencias ideológicas y doctrinarias, con referencia a la resolución de conflictos. Para su análisis hay que remontarse a las primeras manifestaciones y estudios para evitar la doble imposición internacional. Aparece ligado a parte de la actividad de la Sociedad de las Naciones, que desde su inicio mostró un especial interés y preocupación por las cuestiones Fiscales Internacionales, creando por Resolución del Consejo de 27 de octubre de 1920, el Comité Económico, Financiero y Fiscal<sup>399</sup>.

Este Organismo Internacional, refiriéndonos al Comité Económico, Financiero y Fiscal de la Sociedad de Naciones, dedicado al estudio de los conflictos internacionales tributarios y sus mecanismos de resolución, realizó un primigenio estudio en Ginebra el 17 de abril de 1921, en donde se contenían en su Título III cláusulas que hacían referencia a reglas concernientes a la solución de los problemas generados por la aplicación o interpretación del mismo, por medio de un recurso ante un Tribunal de Justicia Internacional<sup>400</sup>.

La evolución de los procedimientos para solventar las disputas que se presentasen entre los Estados, sobre la aplicación e interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición a casos no previstos concretamente, es decir, sin cobertura en los Tratados internacionales, y para los supuestos de interpretación de los Convenios, a casos previstos con cobertura en dichos Convenios, en su comienzo se reservaba la resolución a los propios

---

<sup>398</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, 125 y ss.); RIBES RIBES, A.: (2002, pp. 371 y ss).

<sup>399</sup> El estudio del problema del punto de vista internacional fiscal fue emprendido por la Sociedad de las Naciones. Después de una intensa labor preparatoria, se reunió en Ginebra en 1928 una conferencia técnica; y ésta, persuadida de la importancia de resolver el problema mediante una sola convención colectiva, elaboró cuatro modelos de convención-tipo, para ser adoptadas en forma de acuerdo bipartitos por los Estados que lo desearan: los tres primeros con el objeto de evitar la doble imposición en los impuestos directos y el último en lo referente al impuesto a las sucesiones. Además, en 1933, el Comité Financiero de la Sociedad de las Naciones redactó un proyecto de convención sobre la doble imposición en las rentas industriales y comerciales. Sobre esas bases, u otras análogas, se concertó más de un centenar de convenciones bipartitas para reglar la materia, ya en relación a los distintos impuestos o algunos de ello. Se puede ver: PODESTÁ COSTA L. A. y RUDA J. M.: (1995, pp. 365 y ss.); SERRANO ANTÓN, F.: (2005, pp. 104 y ss.); RIBES RIBES, A.: (2002, pp. 116 y ss).

<sup>400</sup> RIBES RIBES, A.: Convenios para evitar la doble imposición [...], Ob. Cit., pp. 372 y ss.

Estados contratantes, que se pondrían de acuerdo para solventar las dificultades que nazcan entre ellos<sup>401</sup>. Más tarde, se instituyeron diversos complementos a la negociación por parte de los Estados como mecanismo resolutivo, como lo fueron la constitución de un organismo internacional que bregara sobre la interpretación y aplicación de los Convenios, el recurso al arbitraje y a la Corte Permanente Internacional de Justicia.

Además, la Sociedad de las Naciones permitió la asimilación y el estudio de los Convenios Bilaterales firmados en la época, a la vez comenzó a buscar un Modelo de Convenio que sirviera como punto de partida en las futuras negociaciones de los Estados, creándose una verdadera matriz que evolucionó hasta nuestros días.

En 1921, el Comité Financiero de la Sociedad de Naciones encargó a cuatro economistas (profesor Buins de Rotterdam, Enaudi de la Universidad de Turín, Seligman de la Universidad de Nueva York y Stamp de Londres) la elaboración de un informe sobre la materia tributaria internacional, que fue presentado en el año 1923<sup>402</sup>.

En 1922 se convocaron a expertos gubernamentales de siete países europeos con el mismo objetivo que el Comité de los Cuatro Economistas, es decir, para el estudio de la doble imposición y de la evasión impositiva. Los dos Comités llegaron a la misma conclusión: que se debía realizar un reparto de la potestad tributaria a efectos de la eliminación de la doble imposición entre el país de la fuente y el de la residencia. Dicho informe fue presentado en el año 1925.

Aparecieron los primeros Tratados Bilaterales firmados entre Alemania y Checoslovaquia el 31 de diciembre de 1921; el Tratado de 14 de abril de 1926 en materia de renta entre Irlanda y Reino Unido; y el Tratado suscrito nuevamente por Checoslovaquia y Austria del 11 de febrero de 1927, éste último inspirado en uno de los Modelos Convenios de la Sociedad de las Naciones de 1927<sup>403</sup>.

---

<sup>401</sup> FORNS, J.J.: La Doble Imposición Internacional, Ed. Cámara Oficial de Comercio de Madrid, Madrid, 1960, pp. 256 y ss.

<sup>402</sup> SAMPAY, A.: 1953, p. 153.

<sup>403</sup> LA COMARA, V. y NUZZOLO, A.: "L' istituto della procedura amichevole come strumento di cooperazione internazionale tra le Amministrazioni fiscali", en Il Fisco, nº 22, 1998, pp. 7281. Serrano Antón nos dice que

El art. 7º del CDIs entre Irlanda y Reino Unido de 1926 nos decía que: ” *any question that may arise between the parties of this agreement as to the interpretation of this agreement shall be determined by such Tribunal as may be agreed between them and the determination of such Tribunal shall, as between them, be final*”.

El texto del Tratado denota que, al surgir una controversia determinada en el mismo, se somete la solución de la misma a la decisión vinculante de un Tribunal especializado y establecido al efecto<sup>404</sup>. Sin duda alguna, dicho texto vino a inspirarse en el primigenio texto acordado en Ginebra por la Sociedad de Naciones el 17 de abril de 1921, dada la inclusión de éste en su título III, en el que, entre otras cuestiones, contenía la resolución de conflictos, mediante un recurso a un Tribunal de Justicia Internacional, como se ha mencionado precedentemente.

Dicho texto de 1921 de la Sociedad de las Naciones y el Tratado entre Irlanda y el Reino Unido de 1926 abren la puerta a un nuevo paradigma, el cual se había comenzado a configurar dentro de los diferentes Congresos del Instituto de Derecho Internacional mencionado precedentemente, y por parte de la doctrina especializada, y de las actuaciones de la Cámara de Comercio Internacional. Se supera la idea que los Estados entrarán en entendimiento y harán lo posible para solucionar la doble imposición internacional según las previsiones del Convenio de Mutuo Acuerdo, a la relacionada con que cualquier conflicto que pueda surgir entre las partes contratantes, en cuanto a la interpretación del mismo, será determinado por un Tribunal que se acuerde entre ellos, y la determinación de dicho Tribunal será definitiva. Se pasó de un procedimiento no vinculante ni obligatorio dentro de los Convenios firmados con anterioridad a la Primera Guerra Mundial, a un Tribunal ajeno e independiente a las partes del conflicto, que resolvería en forma definitiva la disputa internacional tributaria.

---

el primer CDI firmado que afronta de forma global el fenómeno de la doble imposición internacional fue entre Austria y Prusia del 21 de junio de 1899. Dicha afirmación es verdadera, ya que el Convenio analizado del Reino Unido con Suiza de 1972 se refería solo a la doble imposición derivado de las sucesiones. SERRANO ANTÓN, F.: (2005, p. 104); CALDERÓN CARRERO, J. M., La doble imposición internacional [...], Ob. Cit., pp. 34 y ss. RIBES RIBES, A.: (2002, pp. 116 y ss).

<sup>404</sup> LINDENGRONA, G., y MATTSSON, N.: “How to resolve international tax disputes? New approaches to an old problem”, en Intertax, nº 5, 1990, pp. 266.

Hasta aquí sólo los Convenios establecían un procedimiento entre los Estados contratantes y los conflictos que podían en la práctica generar doble imposición internacional. En 1922 se configuró el Tratado Multilateral de Roma. Fue el primer Convenio Multilateral, firmado el 6 de abril de 1922 entre Austria, Italia, Hungría, Polonia, Rumania, el Reino de Servia, Croacia y Eslovenia. La importancia de este Acuerdo radica en que fue el primer Convenio que le dio al contribuyente (*taxpayers*) la posibilidad y el derecho de ejercer una petición para un proceso de consultas entre los Estados (*right to petition for a consultations process between governments*), similar al actual Procedimiento Amistoso. Este Convenio fue un gran avance para comenzar a consolidar los Derechos y Garantías del Contribuyente dentro de la Fiscalidad Internacional.

El tratado en su art. 10 incluyó dicho procedimiento en los siguientes términos.: “si de la acción de las Autoridades Financieras de los diferentes Estados resulta una efectiva doble imposición, el contribuyente podrá apelar ante las Autoridades Financieras del Estado donde tiene su pertenencia (*the State to which he belongs*) y en el caso que estuviera justificado, permite que la autoridad financieras demande por los canales diplomáticos y se acerquen de esa forma a la Autoridad Financiera de la contraparte con la intención de ponerse de acuerdo para resolver la disputa dentro de un arreglo equitativo (*on some equitable arrangement*)<sup>405</sup> para evitar la doble imposición”.

Lo interesante de este Tratado es la similitud con el Procedimiento Amistoso y, sin lugar a dudas, tuvo mucho que ver en su posterior configuración. Muchos Estados dentro del periodo que se analiza comenzaron a excluir la utilización de la vía diplomática, generándose una vía especial en cabeza de las Autoridades Financieras. Un ejemplo de ello es el Convenio entre Hungría - Checoslovaquia de 1923; el Convenio Austria - Checoslovaquia de 1922. Dicha exclusión se ha consolidado en nuestros días; más aún, se considera al Procedimiento Amistoso un procedimiento extraordinario frente a la jurisdicción interna y a la protección diplomática, como lo hemos visto en el capítulo I del presente<sup>406</sup>.

---

<sup>405</sup> LEAGUE OF NATION, Convention (22 April 1922), Document E.F.S. 229, A.,135 and F.44.

<sup>406</sup> Critica Sampay la forma en que se fueron configurando los Modelo y los Convenios para Evitar la Doble Imposición, influenciados por los informes y dictámenes de la Sociedad de las Naciones, diciéndonos que los

Asimismo, del análisis de los Tratados que entraron en vigor con anterioridad a la Segunda Guerra Mundial, se observa que otros países Europeos adoptaron el mismo procedimiento del Tratado de Roma, en especial, Alemania, Suiza y Dinamarca.

Dentro de esta época se firmaron tan sólo 88 Tratados, los cuales integraron, en su gran mayoría, una cláusula de resolución de conflictos. Dicha cláusula se caracteriza por no ser uniforme, ser imprecisa y con escasa participación del contribuyente, salvo el Tratado de Roma mencionado, que le dotaba del derecho de petición o consulta.

#### ***6.1.2.1. El primer Modelo Convenio de la Cámara de Comercio Internacional de 1921***

Al igual que vimos que en 1872 se concluyó el Primer Tratado para evitar la doble imposición en materia de sucesiones, y en el año 1899 el Primer Tratado de doble imposición sobre la renta, el primer Modelo Convenio data de 1920 y tuvo su actor principal en la Cámara de Comercio Internacional, la que desde dicho momento no ha dejado de influir en la instauración del Arbitraje Internacional y en la mejora del Procedimiento Amistoso, influencia que se ha visto reflejada hasta nuestros días, como veremos llegado su momento<sup>407</sup>.

---

mismos “...no fueron redactados por representantes diplomáticos -en quienes debe primar un sano criterio político-, sino por expertos fiscalistas siendo finalmente aceptados por expertos fiscalistas gubernamentales...”. SAMPAY, A.; Ob. Cit., p. 143. Teniendo a la vista la obra de Sampay, no cabe duda alguna, que frente a la exclusión del procedimiento diplomático y en una posible instauración del arbitraje, aunque sea de Derecho público, su posición sería idéntica.

<sup>407</sup> Una de las principales influencias en la materia que nos toca, realizada en la actualidad, la encontramos en lo referente al Plan de Acción BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) con referencia a la Acción 14 que indica: un complemento importante del trabajo en asuntos de erosión de la base imponible y de traslado de beneficios será trabajar para mejorar la eficacia de los procedimientos amistosos. Para ello se propone: “Desarrollar soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los procedimientos amistosos, incluyendo la ausencia de disposiciones sobre arbitraje en la mayoría de convenios y el hecho de que el acceso a los procedimientos amistosos y el arbitraje pueda ser denegado en algunos casos”. OCDE, “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, p. 27, documento en línea (visitado 02.0615), disponible en: <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf>.- FIGUEROA desde la República Argentina, nos dice que, “...Desde la década de los ´20 del siglo pasado, utilizando primero a la “Sociedad de las Naciones”, luego a la recién constituida ONU, década de los ´50, hasta que finalmente lo asumió la OCDE en los ´60, siempre con un mismo actor institucional, la Cámara de Comercio Internacional, se intenta que el resto de los países adopte las orientaciones y parámetros fiscales definidos por quienes consideran ser el “mundo”. –Puede verse En línea: <http://thomsonreuterslatam.com/2014/10/02/doctrina-actual-el-plan-de-accion-ocde-contra-la-erosion-de->

Desde su fundación en París en el año 1919<sup>408</sup>, la Cámara de Comercio Internacional puso en agenda el problema de la doble imposición y la resolución de los conflictos fiscales internacionales por medio de la apelación a organismos supranacionales, como lo es el Arbitraje Internacional.

Al respecto se explaya Sampay diciéndonos que la CCI puso, desde sus orígenes, en el orden del día de su primera reunión, el problema de la doble imposición y de su resolución. Recuerda que diversas instituciones internacionales para el estudio del Derecho de Gentes, como lo es *Institute of International Law*, se habían ocupado del Derecho Fiscal Internacional, e iban arribando a soluciones justas que eran contrarias a los intereses del capitalismo internacional, con referencia a que el Estado - de la fuente o domicilio- tenía el poder de gravar las rentas. Por ejemplo, quien tiene Derecho a gravar los “bienes muebles incorporales”, acciones, títulos, etc., es el país de la fuente (Lehr y Weis), y no el domicilio de quien la posea<sup>409</sup>.

En el Congreso de Londres, celebrado a instancias de la CCI en el año 1921, se adoptaron cuatro principios generales sobre la propuesta realizada por el profesor neerlandés Suyling, cuya Memoria fue objeto de deliberaciones y consultas de varios comités nacionales y tratamiento en los Congresos de 1922, 1923 y 1924. El Congreso de Roma de 1922 (del 18 al 20 de Diciembre de 1922), por medio del Comité de Doble Imposición Internacional (*International Double Taxation Committee*), aprobó 15 propuestas sobre los principios de la Fiscalidad Internacional, de las cuales nos interesa particularmente la propuesta de acción número 15, a los fines del presente trabajo.

El principio número 15 establece que en el caso de surgir una discusión entre el contribuyente y un Estado con respecto a la aplicación de los principios arriba mencionados

---

la-base-imponible-y-el-traslado-de-los-beneficios-beps-base-erosion-and-profitshifting/#sthash.Oh6gJkPJ.dpuf

<sup>408</sup> En 1919, en París, fue fundada por las personalidades más representativas del mundo de los negocios internacionales. Los mismos se autodenominaron “Los mercaderes de la paz”. Este grupo de industriales, financistas y comerciantes estaban decididos a llevar la prosperidad económica a un mundo que todavía estaba recuperándose de la devastación de la Primera Guerra Mundial. Gran parte del impulso vino de su primer presidente, Etienne Clémentel, ex ministro francés de comercio. Bajo su liderazgo, la secretaría internacional de la nueva organización se estableció en París. Clémentel también jugó un papel decisivo en la creación de la Corte Internacional de Arbitraje de la CCI en (<http://www.iccwbo.org/about-icc/history/>)

<sup>409</sup> SAMPAY, A.: 1953, p. 151 y 153.

(referido a los 14 principios anteriores), el contribuyente debería ser capaz de apelar dicha resolución en una organización internacional que se crearía al efecto. Respecto de la apelación al órgano internacional, sostenía que no debe ser establecida hasta tanto se determine la deuda y la misma sea pagada. La apelación tendría que basarse en el incumplimiento de los principios consagrados en las fórmulas anteriores. Además, dejó sentado que el organismo internacional estará dividido en dos secciones, una administrativa y otra jurisdiccional. En la primera se organizará la gestión del organismo y en la segunda, las decisiones<sup>410</sup>.

En este punto, a Serrano Antón le resulta curioso advertir que el primer texto acordado por la Sociedad de Naciones, del 17 de abril de 1921, con relación al Procedimiento Amistoso, ya formulaba el Instituto del Arbitraje Internacional como medio pacífico para la resolución de conflictos fiscales internacionales, a través del laudo que emitiera la Corte de Justicia Internacional. Además, indica que su rastro o influencia se puede observar y buscar en los primeros Convenios firmados<sup>411</sup>.

#### ***6.1.2.2. El informe de 1923 del Comité de Expertos en Economía***<sup>412</sup>

De las actuaciones de la Cámara de Comercio Internacional, mencionadas en el punto anterior, en paralelo, la Sociedad de las Naciones estableció varios comités que tomaran razón sobre la comprensión de los problemas asociados con la doble imposición internacional y sobre la resolución del conflicto, a los fines de que desarrollaran su propuesta. Los comités más optimistas, entre los que se destacaron los americanos como los británicos, elaboraron sus dictámenes, sin seguir la propuesta realizada por la CCI sobre la resolución de las disputas por medio de un tribunal u organización internacional. La base de

---

<sup>410</sup> INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE (ICC) - COMMITTEE OF DOUBLE TAXATION, International Chamber of Commerce Paper, "Meeting of 18th and December 1922 (No. 922)", Yale Library, Box 12, 1922 – 1023.

<sup>411</sup> SERRANO ANTÓN, F.: La Resolución de Conflictos en el Derecho Internacional Tributario: Procedimiento Amistoso y Arbitraje, Ed. Aranzadi S.A., Navarra, 2010, p. 125.

<sup>412</sup> SELIGMAN, E. R. S.: Double Taxation and International Fiscal Cooperation – being A series of Lectures delivered at the Académie de Droit International de la Haye, The Macmillan Company, New York, 1928, pp. 114 y ss.

la propuesta estaba dirigida hacia la admisión de Procedimientos Amistosos entre los Estados, moción que se consolidó en el año 1932.

La Sociedad de las Naciones, en el ámbito de la Conferencia Financiera Internacional de Bruselas de 1920, creó el Comité de Expertos en Economía, como lo mencionamos, que funcionó desde 1921. Dicho Comité publicó en 1923 su informe sobre la doble imposición internacional. Consideró que la doble imposición era principalmente una preocupación y un impedimento para el flujo de capital y del comercio internacional. Además, que el impuesto sobre la renta debía gravarse sólo en el país de residencia o domicilio, dando preferencia a los países acreedores. No nos sorprende que dichas recomendaciones provocaran sendas críticas<sup>413</sup>.

### ***6.1.2.3. El primer comité de expertos técnicos (1923 – 1925)***<sup>414</sup>

Luego de ser publicado el informe del Comité de Expertos Económicos, a instancias de la Cámara de Comercio Internacional, la Sociedad de las Naciones en el Congreso de Génova -*ICC Cóngrress*- requirió que sea estudiado el problema de la evasión impositiva internacional de manera conjunta con el problema de la doble imposición internacional. En el año 1922 el Comité Financiero de la Sociedad de las Naciones aceptó dicha propuesta, no tan sólo desde un punto de vista académico, sino también haciendo alusión a temas prácticos, inclusive a cuestiones administrativas sobre la temática y de la cooperación y asistencia internacional para la lucha en contra de la evasión fiscal internacional.

---

<sup>413</sup> Sampay nos recuerda que la Cámara de Comercio Internacional entró en relaciones oficiales con la Sociedad de Naciones y por su consejo, se encargó a los profesores Bruins de Rotterdam, Einaudi de la Universidad de Turín, Seligman de la Universidad de Nueva York, y Stamp de Londres, un dictamen sobre la doble imposición internacional. De esta forma se saltó el proceso que comenzó con el Instituto de Derecho Internacional e influenció dicho estudio en los proyectos que se concluyeron con posterioridad de los Modelos de Tratados. Advierte que el dictamen tuvo impacto en el Proyecto de Modelo de Tratado aprobado en Ginebra en 1928, “La ley del domicilio se indicaba como principio para fijar el Estado donde había que cobrarse el impuesto personal sobre el conjunto de las rentas o el impuesto permanente sobre las fortunas (art. 10 y 11 Proyecto Nro. 1; art. 1 del Proyecto 1 B)”. Además, consagraba que las rentas de capitales mobiliarios (acciones, títulos, bonos, etc.-) son imponibles en el Estado donde el acreedor tiene su domicilio fiscal (art. 1 del Proyecto Nro. 1 C). Igual criterio adopta para el pago del impuesto a las sucesiones, inclusive a las acciones como detalló. SAMPAY, A.: 1955, p. 153 y nota de la p. 153.

<sup>414</sup> SELIGMAN, E. R. S.: Double Taxation and International Fiscal Cooperation – being A series of Lectures delivered at the Académie de Droit International de la Haye, The Macmillan Company, New York, 1928, pp. 153 y ss.



En el mes de octubre de 1922 la Secretaría General de la Sociedad de las Naciones hace circular la invitación para sumarse a la propuesta a una nómina de técnicos oficiales de países europeos para estudiar todas las cuestiones vinculadas con el problema de la doble imposición internacional y la evasión impositiva<sup>415</sup>.

Desde sus comienzos, la temática de la doble imposición internacional, hasta en el estudio por parte de dichos Comités, estuvo ligada a propuestas de índole procedimental, para el caso en que las reglas de distribución de la potestad tributaria entre la fuente y el domicilio fallasen.

La primera reunión del Comité de Técnicos Expertos en Doble Imposición y Evasión Impositiva Internacional se produjo entre el 4 y el 9 junio de 1923. Siguiéndose a Seligman, se advierte que durante los años 1923 y 1925 el Comité de Expertos Técnicos realizó diversos informes y dictámenes sobre la doble imposición y la evasión impositiva internacional<sup>416</sup>.

Pasada la primera reunión, con fecha 10 de junio de 1923, se llegó al primer informe del Comité, cuya propuesta, en lo pertinente, sintetizamos a continuación.

a) Con referencia a los Convenios para Evitar la Doble Imposición (Acuerdos), entienden que sólo podrían llegar a aplicarse por la coordinación de un órgano, bajo el auspicio de la Sociedad de las Naciones, cuyo objetivo sería la armonización y la uniformidad, para garantizar una recta interpretación y aplicación de los mismos. Además, para asegurar que los convenios bilaterales firmados no se aparten de los principios generales reconocidos en este tipo de Convenios y se eviten otras controversias entre Estados en relación con el desarrollo de dichos acuerdos.

b) Este organismo internacional también estaría especialmente capacitado para dar opinión sobre la redacción de los Convenios para Evitar la Doble Imposición para aquellos Estados en los que no existan antecedentes al respecto.

c) Todo ello fue profundizado en las reuniones que realizaron con posterioridad.

---

<sup>415</sup> ALTMAN, Z. D.: *Dispute Resolution under Tax Treaties*, IBFD, Amsterdam, 2005, p. 40.

<sup>416</sup> *Ibidem*.

d) También, de manera sorprendente, se escucharon recomendaciones de representantes del sector privado, como lo fueron los miembros de los EEUU y del Reino Unido por parte de la Cámara de Comercio Internacional, donde llegaron a la conclusión que un Tribunal Fiscal Internacional sería “poco práctico” e inclusive “impracticable”. A diferencia de los Expertos Gubernamentales, que sugirieron una Organización Internacional con poder de acuerdo o arreglo de las diferencias.

Por último, el Comité en el año 1925 consolidó la idea de un órgano internacional, en el informe del Comité Financiero del 7 de febrero de 1925. Se propuso, teniendo en cuenta que existían a la fecha Convenios bilaterales entre Estados, que un Órgano Técnico Supranacional bregara en forma amigable sobre las disputas entre las partes, con referencia a la interpretación y aplicación del Tratado Internacional y una apelación para casos individuales no resueltos ante la Corte Permanente de Justicia Internacional o la actuación ante un Arbitraje Internacional.

El informe del Comité de Expertos de 1925, en síntesis, sugirió la creación de un Órgano Supranacional con facultades de actuar como un órgano de conciliación o arbitraje voluntario y asesoramiento a las partes. Para el caso de no alcanzar un acuerdo, se consideró la posibilidad de apelación a la Corte Permanente de Justicia Internacional o en su caso, otro Tribunal Arbitral Internacional.

El Modelo realizado en la V Reunión (*The Fifth Session*) de la Comisión de Expertos, mantiene las posibilidades anunciadas, pero a rigor de verdad lo realiza sobre una base más precisa, concreta y con una mejor técnica legislativa, pero con diferencias ideológicas sustanciales sobre la obligatoriedad y libertad de los Estados de recurrir los procedimientos.

Sintetizamos el artículo VIII, dentro de los siguientes puntos:

a) Si alguna diferencia surgía entre los Estados contratantes, con referencia a la interpretación o a la aplicación de las disposiciones del presente Convenio, y si las diferencias no podían ser resueltas, sea de manera directa entre los Estados, sea por la vía de otros medios de tipo amistosos, sus diferencias podrán ser sometidas a la amigable composición ante el organismo que el Consejo de la Sociedad de las Naciones pueda designar a este fin. Éste organismo formulará un dictamen después de haber oído o reunido, si fuera preciso, a las partes.

b) Los Estados Contratantes podrán convenir, con anterioridad, la posibilidad de considerar como decisivo el dictamen formulado por dicho organismo. En el caso contrario, el dictamen no obligará a los Estados Contratantes, a menos que sea aceptado por cada uno de ellos, y los Estados conservan la libertad, después de recurrir a este procedimiento, o de recurrir a otros procedimientos arbitrales o judiciales de su elección, comprendido el recurso ante el Tribunal Permanente de Justicia Internacional, para la materia de su competencia, según sus estatutos.

c) La apertura del procedimiento no entrañará, en ningún caso, la suspensión de las medidas que han motivado el litigio, y lo mismo ocurrirá cuando se recurra ante el Tribunal Permanente de Justicia Internacional, a menos que se acordase de otra forma, en los términos del art. 41 de sus estatutos.

Lo interesante de la norma señalada es la libre elección de medios de resolución pacífica, dando en primer término la posibilidad de resolverlos de mutuo acuerdo y para el caso de fallar las negociaciones entre los Estados Contratantes del Convenio, una instancia conciliadora ante un órgano experto en fiscalidad internacional, y si no existiera acuerdo, se puede utilizar el arbitraje internacional o la apelación ante la Corte Permanente de Justicia Internacional establecida por la Sociedad de las Naciones. Se insiste en que la interposición de este tipo de acciones no suspenderían los actos administrativos dictados por los Estados en sus procedimientos administrativos tributarios nacionales, en sus potestades para la auditoría y cobro de impuestos.

#### ***6.1.2.4. El informe de 1927 del comité de expertos técnicos***

El Comité de Expertos, atento a las recomendaciones del informe de 1925, en su VIII Reunión de Londres de 1927, presentó 4 proyectos diferentes de modelos para su discusión. El primero de ellos se refería a un Borrador de Modelo Convenio Bilateral para Prevenir la Doble Imposición<sup>417</sup>. El Comité preparó otros tres Convenios vinculados con el impuesto sobre las sucesiones, la asistencia administrativa y judicial en materia de impuestos, la

---

<sup>417</sup> LEAGUE OF NATIONS, Report Presented To The Financial Committee of The League of Nations By The Committee of Technical Experts On Double Taxation and Evasion, London, 1927, Doc. C. 216.M.85.1927.

asistencia para el cobro de impuestos, que en puridad no tienen tanta relevancia para el presente.

Con referencia a la cláusula de resolución de disputas, los proyectos de 1927 siguen a grandes rasgos las recomendaciones de 1925, pero con una importante diferencia ideológica. En primer término, advierte Altman que el modelo propuesto en el año 1927 adopta un sistema de “*non-compulsory procedure*”, es decir, un procedimiento no compulsorio, no obliga a los Estados -salvo que los Estados acuerden que el dictamen del Organismo sea definitivo, o en su caso, sea apelable. Asimismo, se reservan los Estados la libertad de apelar ante el Arbitraje Internacional o la Corte Permanente de Justicia Internacional. Los Estados conservan el derecho sobre la libre elección de los medios pacíficos que van a instrumentar. Ello no es más que aplicar las ideas circundantes en la época sobre los principios del Derecho Internacional Público de la igualdad soberana de los Estados, la libertad de elección del medio pacífico para la resolución del conflicto, la voluntad de cada Estado de someter el litigio a Arbitraje.

El Comité de 1927 tomó textualmente el texto, presentado previamente en la V Reunión del Comité de Expertos. En consecuencia, los Estados Contratantes podrán convenir, con anterioridad, *la posibilidad de considerar como decisivo el dictamen formulado por dicho organismo*”. En caso contrario, “*el dictamen no obligará a los Estados Contratantes, a menos que sea aceptado por cada uno de ellos, y los Estados conservan la libertad*” de recurrir a otros procedimientos arbitrales o judiciales de su elección, comprendido el recurso ante el Tribunal Permanente de Justicia Internacional para la materia de su competencia, según sus estatutos. Como se observa, dicho texto puede generar verdaderas dudas sobre la efectividad del procedimiento.

#### **6.1.2.5. El borrador del Convenio Modelo de la Sociedad de Naciones de 1927 y el Modelo de 1928**

El Comité de Doble Imposición y de Evasión Fiscal Internacional preparó, sobre la base de la resolución de 1925, el proyecto (Reporte General) de Convenio Modelo de la Sociedad de Naciones para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal del año

1927<sup>418</sup>. Dicho Modelo, en su versión definitiva, vio la luz en el año 1928, denominado como *League of Nations Draft Model Treaty* (1928)<sup>419</sup>.

El reporte general está compuesto por cuatro proyectos de convención bilateral, los primeros dos vinculados a evitar la doble imposición y los restantes para prevenir la evasión impositiva: a) Proyecto de Convención para evitar la doble imposición; b) Proyecto de Convención para evitar la doble imposición en casos referidos a sucesiones; c) Proyecto de Convención sobre asistencia administrativa en materia de impuestos; d) Proyecto de Convención sobre asistencia judicial en materia de recupero de impuestos.

Los proyectos están acompañados de pequeños comentarios sobre cada uno de los artículos. Dicha tradición de los comentarios se mantiene hasta nuestros días.

El proyecto para evitar la doble imposición (a) en su artículo 14, el proyecto para evitar la doble imposición en casos de sucesiones (b) en su artículo 6, idearon una cláusula de resolución de conflicto que inclusive en nuestros días, puede resultar en extremo interesante. Por otro lado, los otros proyectos de Convenios tienen una fórmula que se mantendría en muchos convenios, a lo largo del tiempo.

Como sostuvimos, la evolución de los procedimientos para solventar las disputas de interpretación y de aplicación de este tipo de Convenios, en principio correspondía a los Estados. Estos proyectos, influenciados sin duda alguna por la CCI, con ideas dominantes luego de la Primera Guerra Mundial, establecen un Sistema Supranacional para la resolución de los conflictos.

Cuando los Estados no puedan llegar a un Mutuo Acuerdo, podrán recurrir al dictamen de un tercero o ante un organismo técnico sugerido por la Sociedad de las Naciones, y en última instancia, cabe un recurso ante cualquier órgano arbitral o ante el Tribunal Permanente de Justicia Internacional.

En los Tratados mencionados en el punto c) y d), se indica que las Autoridades Supremas Financieras -en la actualidad Autoridades Competentes- de los Estados

---

<sup>418</sup> RIBES RIBES, A.: (2002, pp. 373 y ss.); SERRANO ANTÓN, F.: (2005, p. 107).

<sup>419</sup> LEAGUE OF NATIONS DRAFT MODEL TREATY (1928) – General Meeting of Government Experts: Double Taxation and Tax Evasion, Report – Double Taxation and Tax Evasion, II. Economic and Financial, 1928, II, 49.

contratantes solucionarán de común acuerdo los conflictos en la aplicación e interpretación del Convenio. Quedarían, así, establecidos los dos extremos de cláusulas resolutivas que serán, con algunos avances y retrocesos, mantenidas hasta nuestros días.

La doctrina española, en este caso referenciando a J. J. Forn's<sup>420</sup>, sistematiza la cláusula de resolución descripta, que luego pasará a ser parte del Proyecto de Modelo Convenio de 1928, relatado por la Comisión de Expertos Gubernamentales, prácticamente sin modificaciones.

a) Las cuestiones especiales suscitadas o aquéllas no previstas en el Convenio se resolverán previa consulta entre los Estados interesados.

Este apartado, diferente de los trabajos anteriores, fue propuesto por los miembros del Comité de Expertos Técnicos. Admitió el procedimiento ante un órgano internacional previa consulta entre los Estados interesados, de manera respetuosa con el principio de igualdad soberana y libertad de elección de mecanismos pacíficos para resolver los litigios internacionales. En relación a las disposiciones especiales que podrían ser necesarias para la aplicación de la Convención, para el caso que no estén contemplados dentro del Convenio, las Administraciones Financieras de los dos Estados contratantes se consultaren y tomaran las medidas oportunas conforme el espíritu del Convenio (Artículo XIII del Proyecto de la Comisión de Expertos Técnicos Ampliada).

Se refería el art. XIII a que las Administraciones Financieras de los dos Estados Contratantes se consultarán recíprocamente y tomarán las medidas oportunas, siguiendo el espíritu del Convenio (Artículo XIII del Proyecto de 1927 y 1928).

En relación a las disposiciones especiales que podrían ser necesarias para la aplicación de la presente Convención a los casos no previstos expresamente, las Administraciones Financieras de los dos Estados contratantes se consultarán y tomarán las medidas adecuadas, conforme con el espíritu de esta Convención (Art. XIII del Modelo Ia; Art, IV del Modelo Ib; Art. XII del Modelo Ic).

b) En caso de surgir una controversia entre Estados Contratantes sobre la interpretación y la aplicación de las disposiciones del presente Convenio y que por la magnitud de la

---

<sup>420</sup> FORNS, J.J.: La Doble Imposición Internacional, Ed. Cámara Oficial de Comercio de Madrid, Madrid, 1960, pp. 257 y ss.

controversia no pueda ser resuelta de manera directa por los estados contratante o por cualquier otro medio de amigable composición:

b.1.) La controversia se presentará, en amigable composición, con miras a una solución amistosa, ante un Organismo Técnico que designe la Sociedad de Naciones al efecto. Este Organismo, después de oír a las partes en audiencia y realizar reuniones entre ellas de ser necesario, formulará un dictamen que será definitivo, si así lo hubieran concertado previamente las partes. En caso contrario sería recurrible. En ausencia de acuerdo el dictamen no será vinculante para los Estados Contratantes, a menos que con posterioridad sea aceptado por ambos Estados. El procedimiento sería gratuito.

Hay que advertir una sutil diferencia entre que el dictamen sea vinculante a las partes o que el mismo sea definitivo. Al dictamen, si es vinculante y no definitivo, las partes pueden apelar, si han establecido ese derecho. Si es definitivo, no tendrán derecho a apelar. Ello es lo que se ha querido significar en el artículo sintetizado.

De ser recurrible el dictamen, es decir, de haber acordado que no fuera definitivo pero sí vinculante y de haber resuelto la vía del recurso:

b.2) Cabe recurso ante cualquier órgano arbitral o judicial, comprendido el Tribunal Permanente de Justicia Internacional. Por lo que respecta a este último, las materias sometidas deben ser propias de su competencia, de conformidad con sus estatutos.

Es decir, se aplicarán las reglas de procedimiento establecidas ante el Tribunal Permanente de Justicia Internacional, a menos que el Tribunal decida otra cosa en virtud del artículo 41 de su Estatuto.

c) El hecho de recurrir ante los órganos mencionados no entraña suspensión de las medidas tomadas al efecto<sup>421</sup>.

---

<sup>421</sup> Article 14. Should a dispute arise between the Contracting States as to the interpretation or application of the provisions of the present Convention, and should such dispute not be settled either directly between the States or by the employment of any other means of reaching agreement, the dispute may be submitted, with a view to an amicable settlement, to such technical body as the Council of the League of Nations may appoint for this purpose. This body will give an advisory opinion after hearing the parties and arranging a meeting between them if necessary. The Contracting States may agree, prior to the opening of such procedure, to regard the advisory opinion given by the said body as final. In the absence of such an agreement, the opinion shall not be binding upon the Contracting States unless it is accepted by both, and they shall be free, after resort to such procedure or in lieu thereof, to have recourse to any arbitral or

A modo conclusivo diremos que en el MC SN 1927 en su art. 14 se preveía una instancia técnica encargada de dirimir las disputas que, al hilo de la aplicación e interpretación de la Convención pudieran surgir, permitiendo de modo subsidiario acudir al Tribunal Permanente de Justicia Internacional en caso de que la primera vía deviniera infructuosa, a fin de alcanzar un acuerdo al respecto. En un posterior MC SN 1928 atribuyen los conflictos internacionales tributarios, por un lado, a un organismo técnico de la propia Sociedad de Naciones, o en su caso, al Tribunal Permanente de Justicia Internacional<sup>422</sup>. En este último Modelo se dejó de lado al procedimiento no compulsorio, por un procedimiento compulsorio, vinculante y en algún caso definitivo ante el órgano supranacional establecido.

Para Lindencrona y Mattsson, si se utilizaren con mayor frecuencia los mecanismos de solución de controversias entre los Estados en cuestiones Fiscales Internacionales, como es el caso del Procedimiento Amistoso, la mediación, el arbitraje, se podría derivar hacia la evolución de procedimientos más institucionalizados, como lo podría ser una “*Corte Fiscal Internacional*”<sup>423</sup>. En este tema, las originales reflexiones, en este sentido, de von Bar L. (1895)<sup>424</sup>, Garelli (1899)<sup>425</sup> y Lippert (1912), nos indicaron la necesidad de crear un

---

judicial procedure which they may select, including reference to the Permanent Court of International Justice as regards any matters which are within the competence of that Court under its Statute. Neither the opening of the procedure before the body referred to above nor the opinion which it delivers shall in any case involve the suspension of the measures complained of; the same rule shall apply in the event of proceedings being taken before the Permanent Court of International Justice, unless the Court decides otherwise under Article 41 of its Statute.

<sup>422</sup> Los Modelos de Convención tipo aprobados por la Sociedad de Naciones en 1928 atribuyen asimismo el conocimiento de las divergencias bien a un organismo técnico de la propia Sociedad de Naciones, o bien al Tribunal Permanente de Justicia Internacional, reflejándose claramente este sistema en el Convenio celebrado entre Rumania y Checoslovaquia el 20 de junio de 1934 tendente a suprimir la doble imposición internacional en materia de sucesiones y donaciones. El art. 6 de este tratado reproduce con bastante exactitud la letra del art. 17 del indicado Modelo, al instaurar un órgano integrado por los miembros del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, ante el cual deben ser oídas las partes en conflicto con carácter previo a la emisión de su pronunciamiento, del que se predica naturaleza obligatoria a las mismas. RIBES RIBES, A.: Convenios para evitar la doble imposición [...], Ob. Cit., pp. 373 y ss-

<sup>423</sup> LINDENCRONA G./MATTSSON N., Arbitration in Taxation, ob. cit., p. 85. En estos términos los autores se refieren: “If the arbitration procedure turns out to be a frequently used means of solving disputes between states in international tax questions, we believe that developments can continue towards more institutionalized methods. An international tax court would then be a possibility. Such a development is, in our opinion, worth aiming for”.



Tribunal Fiscal Internacional o de someter el diferendo al Arbitraje Internacional, para dar solución al conflicto fiscal internacional, con el apoyo del Instituto de Derecho Internacional, reemplazado en su influencia por la Cámara de Comercio Internacional, concretándose dichas propuestas doctrinarias en los Modelos de la Sociedad de las Naciones analizados.

Finalmente, siguiendo a Seligman<sup>426</sup>, llaman la atención las perspectivas futuras de la organización, en lo referente a las investigaciones de las cuestiones vinculadas a la conciliación y arbitraje para resolver los conflictos generados dentro de los Convenios para evitar la doble imposición y la evasión fiscal internacional.

#### ***6.1.2.6. El borrador del Modelo Convenio plurilateral de 1931***

La Sociedad de las Naciones, atento a las recomendaciones del Comité de Técnicos Expertos de 1927 y 1928, estableció un Comité especial, con el objeto de estudiar la doble imposición sobre la renta y la resolución de los conflictos o diferendos que se podrían suscitar. Se crea, en consecuencia, un nuevo Comité en el año 1929, denominado Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones.

Una de las ideas establecidas por el Comité de 1927 era la necesidad de un Convenio Plurilateral, más allá que sólo se quedó en una propuesta aislada, ya que los Modelos generados fueron bilaterales. En el año 1931, el nuevo Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones propuso un Modelo Plurilateral.

La cláusula propuesta por el Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones, dentro de los Modelos de Convención Plurilateral, establecía una forma más detallada en el

---

<sup>424</sup> Como representante de la doctrina alemana, LUDWIG VON BAR, propuso en 1895 que los conflictos derivados de las cuestiones Internacionales Fiscales (Double Taxation Question) sean resueltas por un "Organismo Supranacional" (Supranational Body). Esta propuesta fue recordada en 1951 en el Informe General IFA realizado por Emmen RIEDEL. Véase: IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 18, General Report by RIEDEL E., 1951, nota nº 298, p. 31. Se puede ver también LINDENCRONA G./MATTSSON N., Arbitration in Taxation, ob. cit., "Footnotes" 1º, p.89.

<sup>425</sup> Como representante de la doctrina italiana se puede ver en: GARELLI, A., *Diritto Internazionale Tributario*, Roux Frassati e co, Torino, 1899, p 253 y ss.

<sup>426</sup> SELIGNAN, E.R.: Double Taxation and International Fiscal Cooperation, ob. cit., p. 165.

procedimiento a seguir para resolver los conflictos de interpretación y aplicación de los Convenios<sup>427</sup>, inspirada en todos los trabajos anteriores que fueron descriptos en el presente punto.

1) Para los casos no previstos en las Convenciones, se pondrán de acuerdo sobre las medidas a adoptar, conforme con el espíritu del Convenio:

Para atender a los casos especiales que pueden presentarse en la aplicación de la presente Convención, especialmente en los casos no previstos, pero con cobertura en la misma, las administraciones financieras de las partes contratantes podrán acordar, a un mismo tiempo, tomar las medidas necesarias de conformidad con el espíritu de esta Convención (Art. XVI, Modelo A, u artículo VII Modelo B, Convenios Plurilaterales).

2) Casos en los cuales no exista acuerdo por parte de las Administraciones Financieras:

Si alguna desavenencia surge entre las partes contratantes sobre la interpretación de lo establecido en la presente Convención, y no cabe que tal desavenencia pueda solucionarse directamente entre las partes o por otro medio de amigable composición, las partes pueden, si todas ellas están de acuerdo, someter las disputas al cuerpo técnico que el Consejo de la Sociedad de las Naciones pueda designar a este fin (Art. XVII Modelo A y Art. VIII Modelo B, Modelos Plurilaterales).

2.1.) Este organismo dará su decisión una vez oídas las partes y, si fuera preciso, convocará a una reunión a las mismas. La opinión debe ser dada con ... meses, desde la fecha en la cual se planteó la cuestión ante el Organismo.

3) El organismo debe, una vez oídas las partes, emitir su opinión dentro de un plazo que se establezca en la Convención. La decisión será o no apelable de acuerdo a lo acordado previamente por las Altas Partes Contratantes.

3.1.-) Las Altas Partes Contratantes pueden acordar, antes de la apertura del procedimiento ante este organismo, aceptar que la opinión que éste dé (Art. XVII modelo A, art. VII del modelo B, Convenio Plurilateral).

---

<sup>427</sup> LEAGUE OF NATIONS, FISCAL COMMITTEE, Report to the Council on the Work of the Third Session of the Committee, Geneva, Doc. C. 415. M. 171, 1931, II, A.

3.1.) Podrán las partes en desacuerdo decidir que no solicitarán la opinión mencionada en el artículo anterior o podrán llegar a un acuerdo sobre este supuesto, o, también, podrán no llegar a un acuerdo sobre la aceptación de la opinión emitida. En dicho caso, la disputa se someterá al Tribunal Permanente de Justicia Internacional, a menos que las partes acuerden, bajo las condiciones anteriormente mencionadas, que recurrirán a un Tribunal Arbitral (Art. XIX Modelo A y Art. IX Modelo B de los Modelos Plurilaterales).

4) Recurso a un Tribunal Arbitral: si, en el caso previsto en el artículo anterior, las partes acuerdan recurrir a un Tribunal Arbitral, podrán establecer un especial acuerdo, determinando las materias a discutir, los árbitros y el procedimiento a seguir (Art. XX modelo A y Art. XI modelo B, de los Convenios Plurilaterales).

5) Recurso ante el Tribunal Permanente de Justicia Internacional: si no es logrado un acuerdo entre las partes, tal como se lo determina en el artículo precedente, o si ellas fracasan al nombrar árbitros, cada parte en desacuerdo podrá, después de una notificación previa de .... meses, llevar el asunto ante el Tribunal Permanente de Justicia Internacional, por medio de un requerimiento (Art. XXI Modelo A y Art. XI Modelo B de los Modelos Plurilaterales).

A este complejo mecanismo, Forns lo sistematiza de la siguiente manera<sup>428</sup>:

1) Casos especiales no previstos en las Convenciones pero con cobertura en la misma. Las partes contratantes se pondrán de acuerdo sobre las medidas a adoptar, conforme el espíritu de la Convención.

2) Casos en que no hay avenencia a través de los acuerdos de las partes:

a) Recursos de amigables componedores.

b) En su defecto, recurso ante los cuerpos técnicos que el Consejo de la Sociedad de Naciones decida.

c) Recurso a un Tribunal Arbitral, cuyo dictamen puede o no ser admitido, previo acuerdo de las partes.

---

<sup>428</sup> FORNS, J.J.: La Doble Imposición Internacional, Ed. Cámara Oficial de Comercio de Madrid, Madrid, 1960, pp. 258 y ss.

d) Recurso ante el Tribunal Permanente de Justicia Internacional.

Quizás desde el punto de vista extra jurídico una de las cuestiones más trascendentales fue el apoyo recibido por el Primer Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones mediante la donación de U\$S 90.000, por parte de la Fundación Rockefeller, a fin de profundizar los estudios de los mecanismos para evitar la doble imposición internacional y la resolución de los conflictos creados en dicho marco<sup>429</sup>. Por ello se observa otro actor, al igual que la Cámara de Comercio Internacional, fundamental en la configuración del estudio de la doble imposición internacional.

#### **6.1.2.7. Antecedentes desde 1932 a 1939**

En el año 1932 el Consejo de la Sociedad de Naciones adoptó una resolución vinculada con un “Procedimiento de Solución Amistoso de las Diferencias Económicas entre los Estados” (*Procedure for the Friendly Settlement of Economic Disputes Between States*)<sup>430</sup>.

Esta iniciativa fue promovida por la delegación francesa en el año 1930. Dentro de las discusiones sobre el Proyecto de Modelo de 1928 encontramos la propuesta del profeso Thomas S. Adams, de la delegación de los Estados Unidos de América, quien postuló a la propia Sociedad de las Naciones como un organismo de conciliación internacional si es que los mecanismos de negociación y acuerdos directos entre los Estados fallaban. También en este punto puede hacerse referencia a las argumentaciones del profesor doctor. Liubimov sobre su propuesta de procedimientos no obligatorios o vinculantes, derivados de la soberanía de los Estados o de la propia desconfianza en las mencionadas instituciones internacionales, como se lo ha visto en el Modelo de 1927 basado en un “*non-compulsory procedure*”<sup>431</sup>.

---

<sup>429</sup> LEAGUE OF NATIONS – FISCAL COMMITTEE, Report the Council on the Work of The Second Session of The Committee, Genova, 1930, Nro. 340.M.140.

<sup>430</sup> LEAGUE OF NATIONS, “Procedure for the Friendly Settlement of Economic Disputes Between States”, League of Nations Doc. C.57.M.32.1932.II.B, Geneva, 1932.

<sup>431</sup> ALTMAN, ob. cit., p. 46.

#### **6.1.2.8. Antecedentes jurisprudenciales del periodo**

Dentro del periodo referenciado encontramos dos casos relevantes de impuestos dentro de la Corte Permanente de Justicia Internacional de la Sociedad de las Naciones y una causa vinculada con el arbitraje internacional, en el siguiente sentido.

1) El primer caso está relacionado sobre la licitud de la Unión Aduanera entre Alemania y Austria, impugnada ante el Tribunal Permanente de Justicia Internacional por la Sociedad de Naciones (5 de septiembre de 1931).

2) El segundo estuvo representado por el diferendo entre Francia y Suiza sobre la Zona de Ginebra, específicamente en cuanto a los límites de la competencia tributaria y aduanera de los Estados (7 de Junio de 1932).

Son interesantes las reflexiones de R. Falcón y Tella respecto del Arbitraje Internacional Tributario. Nos dice que quizás llame la atención el adjetivo “tributario” predicado del arbitraje, pues pudiera parecer que la reserva de ley y la indisponibilidad del crédito tributario excluyen este mecanismo en relación con los tributos. No faltan ejemplos, tanto desde la doctrina (Von Bar, Garelli, Guggenheim, Pugliese, Van Hoorn, Michael, Riedel), como desde la utilización del arbitraje para resolver los conflictos entre los Estados, como la producida en 1922 entre Francia y España en torno al impuesto extraordinario<sup>432</sup>.

### **6.2. PERIODO DE LA SEGUNDA GUERRA MUNDIAL (1939 – 1945)**

#### **6.2.1 EL MODELO DE MÉXICO DE 1943**

La particularidad del Procedimiento de Resolución de Conflictos previsto en el Modelo de la Liga de las Naciones es que sólo contemplaba una disputa entre los Estados y no preveía una solución para los contribuyentes.

---

<sup>432</sup> Estas reflexiones pueden verse en: FALCÓN y TELLA, R.: “El Arbitraje Tributario”, en: AA.VV., Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 258 y ss.

El Modelo de la Liga de las Naciones tuvo dos versiones adicionales, conocidos como los Modelos de México y de Londres<sup>433</sup>. En la versión de México se incorporó un artículo que sí contemplaba la situación del contribuyente. Allí se establecía que cuando un contribuyente podía probar que las acciones de la administración fiscal de un Estado resultaban en una situación de doble imposición internacional, dicho contribuyente podía realizar un reclamo ante la administración del país de su residencia fiscal o nacionalidad. En caso que la administración aceptara el reclamo, debía comunicarse directamente con la administración del otro país, con el objetivo de llegar a una solución equitativa para evitar la doble imposición<sup>434</sup>.

Asimismo, el Modelo establecía que a fines de interpretación del tratado, especialmente en casos no previstos expresamente, las Autoridades Competentes de ambos Estados podrían tomar medidas conjuntas de acuerdo con el espíritu del Tratado<sup>435</sup>.

Respecto de casos de doble residencia, el modelo establecía que la administración competente debía determinar, de común acuerdo, el lugar de su residencia principal, el que sería considerado su domicilio fiscal<sup>436</sup>.

### **6.3. PERIODO DESDE 1945 A 1963**

#### **6.3.1 EL MODELO DE LONDRES DE 1945**

Como en muchos aspectos, el Modelo de Londres modificó el contenido del Modelo de México. Específicamente, para el caso de una persona que tenga domicilio fiscal en ambos estados, el Modelo de Londres establecía que el impuesto se cobraría proporcionalmente de

---

<sup>433</sup> LIGA DE LAS NACIONES, *Mexico Draft Model Bilateral Convention for the Prevention of the Double Taxation of Income (1943)*, y, *London Draft Model Bilateral Convention for the Prevention of the Double Taxation of Income and Property (1946)*.

<sup>434</sup> LIGA DE LAS NACIONES, *Mexico Draft Model Bilateral Convention for the Prevention of the Double Taxation of Income (1943)*, artículo XVI.

<sup>435</sup> LIGA DE LAS NACIONES, *Mexico Draft Model Bilateral Convention for the Prevention of the Double Taxation of Income (1943)*, artículo XVII.

<sup>436</sup> LIGA DE LAS NACIONES, *Mexico Draft Model Bilateral Convention for the Prevention of the Double Taxation of Income (1943)*, artículo II del Protocolo.

acuerdo a la cantidad de días que la persona permanezca en cada estado, o de conformidad con una proporción que acordarían las administraciones<sup>437</sup>.

Sí mantuvo idéntico el artículo referido a la solución de controversias en casos de doble imposición. En cuanto a la interpretación, el Modelo de Londres agregó, como causa que motivaría una disputa, cambios sustanciales en las leyes fiscales de los Estados<sup>438</sup>.

### 6.3.2 LA CARTA DE NACIONES UNIDAS

La renuncia a la guerra y la consolidación de los mecanismos pacíficos de resolución de conflictos como instrumento de política nacionales fue complementado por el Pacto de París, conocido como Briand-Kellog del 27 de Agosto de 1928<sup>439</sup> en sus arts. 1º y 2º; pero fue necesario llegar al final de la Segunda Guerra Mundial para que apareciera de forma inequívoca la obligación del arreglo pacífico de los conflictos<sup>440</sup>.

El Tratado tuvo una amplia aceptación y motivó la firma en Ginebra, el día 26 de septiembre del mismo año, del Acta General para la Solución Pacífica de las Controversias,

---

<sup>437</sup> LIGA DE LAS NACIONES, London Draft Model Bilateral Convention for the Prevention of the Double Taxation of Income and Property (1946), artículo XV.

<sup>438</sup> LIGA DE LAS NACIONES, London Draft Model Bilateral Convention for the Prevention of the Double Taxation of Income and Property (1946), artículo XIX.

<sup>439</sup> Esta obligación se reafirmó recién con la Carta de Naciones Unidas, capítulo I y VI “éste último lleva el título de arreglo pacífico de controversias”, refiriéndose a los arreglos de controversias dentro de la organización.

<sup>440</sup> La primera aceptación lisa y llana de la obligación que estamos tratando de ubicar históricamente fue el Pacto Briand-Kellog, firmado en París, en agosto de 1928, cuyo artículo 2º, establecía que las partes contratantes reconocían “que el arreglo a la solución de las diferencias o conflictos, sea el que fuere el origen o naturaleza de ellos, que puedan surgir entre las mismas, sólo deberá buscarse por medios pacíficos”. Cfr. PODESTÁ COSTA L. A. y RUDA J. M.: Derecho Internacional [...], Ob. Cit., pp. 379 y ss; González Campos matiza que en el periodo de la Sociedad de Naciones no sólo se potencia el arreglo pacífico de los conflictos sino que a partir de 1929, mediante el Pacto Briand-Kellog, se produce la renuncia al uso de la fuerza por los Estados en sus relaciones mutuas, desapareciendo así el viejo *ius ad bellum*, surgiendo mecanismos pacíficos, amigables y amistosos. GONZÁLEZ CAMPOS, J. D. y OTROS.; Curso de Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 735. En iguales términos Díez de Velasco Vallejo sostiene que “La renuncia a la guerra como instrumento de política nacional se contempla en el Pacto de París, conocido por Briand-kellog, de 27 de agosto de 1928; pero fue necesario llegar al final de la Segunda Guerra Mundial para que apareciera de forma inequívoca la obligación del arreglo pacífico de las diferencias. En efecto, el art. 2º, n. 3 de la Carta de las N.U., al enumerar los propósitos de la Organización [...]”. Cfr. Díez de Velasco Vallejo M.: Instituciones [...], Ob. Cit. pp. 621.

con lo que se ponía de relieve la vinculación entre la prohibición del uso de la fuerza y el recurso obligatorio a medios jurisdiccionales para la solución pacífica de las controversias, disponiendo que si se fracasaba con las negociaciones, los Estados partes debían someter al Tribunal Permanente de Justicia Internacional las controversias en que se discutiesen derechos recíprocos, a no ser que decidiesen recurrir a un Tribunal Arbitral. Las restantes controversias, si no llegaban a ser resueltas mediante la conciliación, debían ser sometidas a arbitraje<sup>441</sup>.

Esta obligación de arreglo pacífico, como hemos visto, se fue consolidando en el transcurso de los Tratados referenciados<sup>442</sup>, mediante técnicas convencionales y

---

<sup>441</sup> Multilateral Treaties deposited with the Secretary General. Status as at 31 December 1990, Naciones Unidas, Nueva York, 1991, pp. 11 y ss.. El acta permitía la formulación de reservas para determinadas controversias, así como la exclusión de la parte relativa a la conciliación- arbitraje. El Acta entró en vigor el 16 de agosto de 1929 y al 31 de diciembre de 1938 eran parte de ella 23 Estados; PASTOR RIDRUEJO, J., Ob. Cit. pp. 617.

<sup>442</sup> Siguiendo con los antecedentes relevantes en Hispanoamérica, es dable recordar la Quinta Conferencia de Santiago, en 1923 donde se adoptó el "Tratado para Evitar o Prevenir Conflictos entre los Estados Americanos", conocido como Tratado Gronda que propone al método de la investigación para las cuestiones que no hubieran podido ser solucionadas por vía diplomática o el arbitraje en virtud de los tratados existentes. Se crearon así dos "Comisiones Permanentes" con sede en Washington y en Montevideo encargadas de recibir y dar trámite a las solicitudes de convocatoria de la Comisión Investigadora. Fue verdaderamente relevante para esta época la Conferencia Internacional Americana de Conciliación y Arbitraje de 1929, de Washington, donde se suscribieron tres convenciones al respecto: a) en primer lugar, la Convención General de Conciliación Interamericana, destinada principalmente a complementar y satisfacer el procedimiento de investigación establecido en el Tratado Gronda de 1923, mediante otro procedimiento idóneo, la conciliación; b) en segundo lugar, el Tratado General de Arbitraje Interamericano en que las partes se obligan a someter a arbitraje las diferencias de carácter internacional que hubieren surgido o surgieren con motivo de cuestiones de orden jurídico. Lo destacable de este tratado es que el laudo arbitral es obligatorio para las partes y se consideraba que mediante la resolución había quedado extinguida la disputa y sin más recursos; c) en tercer término, el Protocolo de Arbitraje Progresivo que autoriza a las partes en el Tratado anterior, a que declaren que han abandonado en todo o en parte las excepciones al arbitraje allí estipuladas o las reservas hechas. Por último y como cierre de esta etapa en la que han proliferado los tratados de este tipo en demasía, encontramos el Tratado Antibélico de No Agresión y de Conciliación de Río de Janeiro de 1933, conocido como "Pacto de Saavedra Lamas" (formaron parte de este Tratado: Argentina, Brasil, Colombia, Cuba, Chile, Ecuador, El Salvador, Estados Unidos, Guatemala, Haití, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana, Uruguay y Venezuela, Bulgaria, Checoslovaquia, España, Finlandia, Rumania y Yugoslavia, algunos de los cuales establecieron reservas) y en 1936 se celebraron tres nuevos convenios, el Tratado Interamericano sobre Buenos Oficios y Mediación, el Tratado Relativo a la Prevención de Controversias y la Convención para Coordinar, Ampliar y Asegurar el Cumplimiento de los Tratados Existentes entre los Estados Americanos. Para una mayor amplitud de cada uno de estos Tratados internacionales podemos ver: RIPIO R. P., "Régimen de solución pacífica de controversias en el sistema interamericano", Derecho Internacional Público, T. IV, Fundación de cultura universitaria, obra Dirigida por ARÉCHAGA, E. J., 1997, pp. 240 y ss. GARCIA AMADOR, F. V., "Sistema Interamericano", Secretaría General de la Organización de los Estados Americanos, 1981, pp. 7 y



jurisdiccionales, y quedaron recetadas y contenidas en el Capítulo Iº de la Carta de las Naciones Unidas, siendo consecuencia lógica la prohibición del uso o la amenaza de la fuerza en las relaciones internacionales, norma central de todo el sistema de la Carta de Naciones Unidas, contenida en su art. 2º.

Estas precisiones están reafirmadas en el Capítulo VI de la Carta, que lleva precisamente ese título, y que se refiere fundamentalmente a los procedimientos, dentro de la organización, para lograr el arreglo<sup>443</sup>.

Con precisión el art. 33 inc. Iº de la Carta de Naciones Unidas nos dice: “las partes en una controversia cuya continuación sea susceptible de poner en peligro el mantenimiento de la paz y la seguridad internacional tratarán de buscarle solución, ante todo, mediante la negociación, la investigación, la mediación, la conciliación, el arbitraje, el arreglo judicial, el recurso a organismos o acuerdos regionales u otros medios pacíficos de su elección<sup>444</sup>”.

De este artículo y de la interpretación que ha realizado la jurisprudencia internacional y los demás Tratados Internacionales, se infieren principios de jerarquía internacional, ampliamente aceptados y enraizados en la costumbre internacional, que pueden ser trasladados a nuestra materia en cuanto indaguemos dentro de los mecanismos de

---

ss.; LAVIÑA F., y BALDOMIR, H.: El Proceso Histórico de la Diplomacia Interamericana. Fundación Cultural Universitaria, Montevideo, 1978, pp. 101 y ss.

<sup>443</sup> Nos dice Ribes Ribes que “La creación de las grandes Organizaciones Internacionales y del Tribunal Internacional de Justicia no ha supuesto, en modo alguno, la desaparición del arbitraje, en la medida en que tanto el Pacto de la Sociedad de Naciones -artículos 12, 13 y 15- cuanto la Carta de Naciones Unidas- artículos 33 y 95- se refieren expresa o implícitamente al mismo, en calidad de medio de solución de diferencias. Aun cuando la historia del arbitraje pone de relieve un paulatino descenso en su utilización, esta tendencia parece haberse atenuado en los últimos tiempos, a causa, entre otras razones, del destacado lugar que en los Convenios de Viena de 1969 y 1986 sobre el Derecho de los Tratados, se le otorga”, RIBES RIBES, A., Ob. Cit., pp. 420 y ss. Para analizar el procedimiento de arreglo de diferencias en el seno de las UN se puede ver: RUIZ y DAUDÍ, Ob. Cit., pp. 370 y ss.; DIEZ DE VELASCO VALLEJO, M.: Ob. Cit., pp. 665.; ALVAREZ L. F., Ob. Cit., pp. 243 y ss.

<sup>444</sup> Los principios involucrados en esta materia que enunciados fueron enunciadas en la Carta de Naciones Unidas, se reafirman mediante Resolución 2625 (XXV) y en la Declaración de Manila sobre el arreglo pacífico de controversias internacionales, aprobada por la Resolución 37/10 de la A. G., de 15 de noviembre de 1982. En esencia, tres extremos fundamentales deben ser tenidos en cuenta: 1. En primer lugar, que el Derecho Internacional impone una obligación general de comportamiento [...]; 2. En segundo lugar, “el arreglo de las controversias internacionales se basará en la igualdad soberana de los Estados y se hará conforme al principio de libre elección de medios” [...]; 3. Por último, las partes deben buscar un arreglo “pronto y justo” de sus controversias [...]. Cfr. GONZÁLEZ CAMPOS, J. D., y Otros, Ob. Cit., pp. 738.

resolución de conflictos internacionales tributarios. En su momento nos ocuparemos de detallar y estudiar su recepción desde la Fiscalidad Internacional, luego del análisis que precede.

### **6.3.3. TRABAJOS PREVIOS AL PROYECTO DE MODELO CONVENIO DE 1963**

Los Modelos de México y de Londres, al igual que los Modelos bilaterales de 1928, nunca fueron plenamente aceptados. Las grandes virtudes de dichos Modelos fueron la presentación de la propuesta dentro de un sistema más ordenado y científico, derivado de los trabajos previos de los años 1930 y 1935, como lo hemos descripto.

Después de los Modelos de México y de Londres, los Comités Fiscales siguieron investigando los extremos mencionados en los Modelos anteriores, viendo la posibilidad de la integración de los puntos de vista a nivel internacional, en materia de dividendos, intereses y cánones. Se introdujeron normas de reparto del poder tributario, dependiendo del tipo de renta, y una cláusula similar al MAP, esfuerzo que se vio reflejado en los trabajos previos al año 1963, que fueron los primeros esquemas con una estructura similar al Modelo actual, y la propuesta del Modelo de dicho año con su revisión en el año 1977. Todas estas investigaciones se realizaron dentro de la Organización Europea para la Cooperación Económica (OECE), que después del 30 de setiembre de 1961, pasó a llamarse OCDE -Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico-, con la incorporación de los EEUU y Canadá.

El Consejo de la OEDE adoptó su primera recomendación relativa a la doble imposición el 25 de Febrero de 1955. Como se observó en el presente trabajo ya se habían obtenido determinados logros en la tarea de armonización y eliminación de la doble imposición por medio de Convenios bilaterales o de medidas unilaterales, siguiéndose para ello los modelos existentes, algunos más aceptados que otros. A la fecha existían tan solo 70 Tratados internacionales para evitar la doble imposición<sup>445</sup>.

La creciente interdependencia económica y la cooperación entre los países miembros de la OECE en el período de la posguerra mostraron la importancia de las medidas para

---

<sup>445</sup> MCOCDE, 1977, p. 8.

evitar la doble imposición internacional. Se reconoció la necesidad de extender la red de Convenios bilaterales a todos los países miembros de la OECE, y con posterioridad de la OCDE. En dicha época, se ponía de relieve la conveniencia de armonizar estos convenios de acuerdo con principios, definiciones, reglas y métodos uniformes, y de alcanzar un acuerdo sobre una interpretación común, y solucionar los conflictos de interpretación y aplicación de los mismos por mecanismos eficaces<sup>446</sup>.

En dicho marco se crea el Comité de Asuntos Fiscales de 1956 y se le encarga la tarea - dentro de la OECE y en 1961 dentro de la OCDE- de trabajar sobre el Modelo de Convenio Bilateral para eliminar la doble imposición internacional, incluyéndose la cláusula de resolución de disputas. Desde el año 1958 a 1961 el Comité Fiscal preparó cuatro informes anteriores al informe final de 1963<sup>447</sup>.

En el año 1961 se realizó el 4º informe del Comité Fiscal de la OEEC, en cuyo anexo J se desarrollaron los primigenios comentarios al art. 25 -*Mutual Agreement Procedure*<sup>448</sup>. Desde dicho informe quedaron prácticamente configuradas las características generales del Procedimiento hasta su modificación en el año 2008, cuando se admitió -dentro del MC OCDE 2008- el complemento del Arbitraje Internacional para casos no resueltos por medio de las cláusulas del Convenio<sup>449</sup>.

---

<sup>446</sup> MCOCDE, 1977, p. 9.

<sup>447</sup> OECD: *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, OECD, Paris, 1963.

<sup>448</sup> OEEC: "Fourth Report of the Fiscal Committee - Annexes F to J", OEEC, Paris, 1961, p. 53.

<sup>449</sup> Para llegar a la redacción del borrador de proyecto de 1961 y 1962, el Comité Fiscal, desarrollo innumerable reuniones científicas y técnicas. Por ejemplo encontramos las siguientes: OEEC, "Working Party Nro. 14", "Draft proposed by the Delegate for France for paragraphs 3 and 4 of Article E concerning mutual agreement procedure", Paris, 12<sup>th</sup> May 1960, Doc. TFD/FC/95: 25.3.- The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement resolve any difficulties which may arise in the interpretation and application of the present Convention. They shall also consult together to find means of avoiding double taxation in cases not provided for in the present Convention, by procedures in accordance with their constitutional institutions; 25.4.- In the cases covered by paragraphs 1 to 3, the competent authorities of both Contracting States shall communicate with each other. If it appears to be advisable to have exchanges of views, such exchanges shall take place through a joint commission of representatives of the competent authorities of both Contracting States; se observa dentro del art. 25.3 propuesto por Francia la mención de que la utilización como procedimientos para la consulta entre las AC, los procedimientos en conformidad con sus instituciones constitucionales. Posición que se ha trasladado a la nota 1 del art .25.5 del MCOCDE 2008; OEEC, "Working party N° 14 of the Fiscal Committee (Austria – Sweden), second Report on the Draft Article on the Mutual Agreement Procedure (Received on 17th June, 1960), FC/WP14(60)3, Paris, 18th June,

Los perfiles del procedimiento consolidados fueron los siguientes: a) dentro del art. 25 se establecen las normas que regulan el llamado Procedimiento Amistoso que debe seguirse cuando existan diferencias de opinión u otras dificultades en la aplicación del Convenio. El artículo también incorpora algunas reglas generales sobre el intercambio de puntos de vista entre las Autoridades Competentes sobre cuestiones sobre la interpretación o aplicación de la Convención.

Con referencia a los apartados 1 y 2 del art. 25 (1961): b) Las normas establecidas en los apartados 1 y 2 establecen la eliminación de la doble imposición resultante de un caso particular, cuando la imposición no esté de acuerdo con la Convención (*particular case of taxation which does not accord with the Convention*). De esta manera queda configurado el principal principio de “tributación no conforme con el CDI” mantenido hasta nuestros días, incluso como un requisito de habilitación de la vía amistosa<sup>450</sup>.

---

1960, p.2. La propuesta de Austria y de Suiza estuvo vinculada con agregar dentro del párrafo N° 2 como causal de no arreglar la temática dentro del Derecho interno el párrafo “25.2. Si se considera que la objeción esté justificada la Autoridad Competente en virtud de las disposiciones del párrafo (1), deberá, si no está dispuesto a renunciar a su propia deuda tributaria, esforzarse por llegar a un acuerdo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, con el fin de evitar una imposición que no esté en conformidad con las disposiciones del presente Convenio”. Indican, además, que debe incluirse en los comentarios la fecha límite para la presentación de la reclamación en virtud del párrafo primero. Desarrollar la temática sobre las normativas constitucionales y los acuerdos amistosos, incorporar el ejemplo de los EP y la creación de una Comisión Consultiva dentro del mecanismo “amistoso”. OEEC – Fiscal Committee, Minutes of the 19th Session held at the Château de la Muette, Paris, on Tuesday, 28 June, 1960, Doc. FC/M(60)4, pp. 4 y 5, en dicha reunión se dispone no tratar a propuesta de la creación de una Comisión Consultiva; OEEC, “Tercer Informe sobre el Proyecto de Artículo de Procedimiento Amistoso”, Paris, 31 de Agosto de 1960, Doc. FC/WP14 (60) 4., p. 2; OEEC – Fiscal Committee, “Article on Mutual Agreement Procedure”, “Text of Working Party Nro, 14 as amended”, Paris, 6th September, 1960, Doc. TFD/FC/101. Propone el cambio del párrafo sobre “si no está dispuesto a cambiar sus propias medidas tributarias” por “...si ella misma no es capaz de llegar a una solución adecuada”. OEEC, “Article on Mutual Agreement Procedure”, “Working Party N° 14 of the Fiscal Committee Final Report on Mutual Agreement Procedure (Received on 20th October, 1960), Paris, 21<sup>st</sup> October, 1960, Doc. FC/WP14(60)5, p. 1 – 4. OEEC, Fiscal Committee, “Mutual Agreement Procedure – note by the Secretary of the Committee”, Paris, 18<sup>th</sup> February, 1961, Doc. FC/(60)3 (1<sup>st</sup> Revision), pp. 2 y ss.; OEEC, “Drafting Group of the Fiscal Committee Draft Report to the Council”, Paris, 4<sup>th</sup> May, 1961, p. 60; OEEC – Fiscal Committee, “Draft Report to the Council Annexes”, Paris, 23<sup>rd</sup> May, 1961, p. 60; OECD – Fiscal Committee, “Draft Convention”, OCDE, París, 26<sup>th</sup> January, 1961. Doc. TFD/FC/137 (1st Revision), p. 39.

<sup>450</sup> Art. 25 1 y 2, Procedimiento Amistoso, Anteproyecto de 1961 y 1962 OECD, nos dice lo siguiente: 1) Cuando un residente de un Estado Contratante considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con el presente Convenio, podrá, sin perjuicio de los recursos previstos por la legislación nacional de los Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que es residente; 2) La autoridad competente procurará, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no es capaz de llegar a una

c) Continúan los Comentarios al art. 25 (1961) diciéndonos que las disposiciones del párrafo primero establecen un “Derecho” para el contribuyente de que se pueda dirigir a la Autoridad Competente del Estado Contratante del que es residente. Sostiene que el contribuyente puede utilizar este “Derecho” asignado por el art. 25. Indica que no es necesario el agotamiento de la vía administrativa interna y que tampoco es un requisito previo que el conflicto se haya generado, pudiendo sólo existir riesgo de que dicha imposición no sea conforme con el CDI como consecuencias de las medidas adoptadas por el Estado de la residencia.

d) Las Autoridades Competentes del Estado Contratante del que el contribuyente sea residente pueden someter la solicitud presentada a un examen riguroso y solicitar -al contribuyente- todas las pruebas disponibles. Como resultado del examen realizado, la Autoridad Competente puede resolver sin recurrir al Acuerdo Amistoso con la otra Autoridad Competente. Más allá de que pueda ser resuelta la causa de la residencia de manera exclusiva -por medio de la AC-, puede necesitarse y ser útil un intercambio de puntos de vista o inclusive de información con la Autoridad Competente del otro Estado, resaltándose el caso de una determinada interpretación del CDI de común acuerdo entre ambas AC.

e) En el caso del párrafo 2 del art. 25 (1961), cuando la AC no pueda por sí llegar a una solución adecuada, la Autoridad Competente de dicho Estado (residencia) deberá comunicar a la Autoridad Competente del otro Estado para llegar a un acuerdo con respecto a la tributación en disputa.

f) Los comentarios no especifican ningún plazo para que el contribuyente presente la reclamación en virtud del apartado primero (1). Recomendamos que al fijarse los plazos dentro de un CDI particular, éstos deben ser generosos y razonables.

Con referencia al párrafo 3, art. 25 (1961)<sup>451</sup>: g) Lo dispuesto en el apartado 3º invita a las Autoridades Competentes a resolver las dificultades generales de interpretación o

---

solución adecuada, resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no esté conforme con la Convención; OECD, Fiscal Committee, “Drafting Group of the Fiscal Committee - Draft Convention”, Doc. TFD/FC/137 (1st Revision), Paris, 26th January, 1962, p. 39.

<sup>451</sup> Art. 25.3, Proyecto de Modelo Convenio 1961 y 1962: Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver de mutuo acuerdo las dificultades o las dudas que plantee la

aplicación del CDI por medio de un Acuerdo Mutuo y faculta, de ser posible, a las Autoridades a formalizar el Acuerdo.

h) En la segunda frase del apartado 3º se indica la posibilidad de hacer frente a casos de doble imposición no comprendidos en el alcance de las disposiciones del Convenio. Se cita el ejemplo de un contribuyente que tenga en otros dos Estados establecimientos permanentes en ambos Estados Contratantes. En este tipo de casos establece que las consultas entre las AC pueden dar lugar a la eliminación efectiva de la doble imposición en cuestión.

Con referencia al párrafo 4, art. 25 (1961)<sup>452</sup>: i) Este párrafo, nos dice el comentario al párrafo 4º, establece que las AC de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente entre sí. Por lo tanto no sería necesario instar la vía diplomática.

j) El segundo párrafo establece la posibilidad de creación de una comisión mixta que, en ciertos casos, resulta aconsejable. Cuando se trata de un caso particular o en sentido estricto, el contribuyente frente a la comisión puede presentar sus observaciones por escrito o en audiencia oral, siempre y cuando, sea adoptado por unanimidad por los Estados Partes.

k) Son interesantes las reflexiones sobre la elaboración progresiva de una norma uniforme con referencia a la cláusula analizada. Indica que en el futuro, cuando una Convención Multilateral sea acordada, podría ser útil tener en cuenta normas más precisas sobre el Procedimiento Amistoso y Consultivo consolidado internacionalmente<sup>453</sup>.

---

interpretación o aplicación de la Convención. También podrán ponerse de acuerdo para evitar la doble imposición en los casos no previstos en la Convención. OECD, Fiscal Committee, "Drafting Group of the Fiscal Committee - Draft Convention", Doc. TFD/FC/137 (1st Revision), Paris, 26th January, 1962, p. 39.

<sup>452</sup> Art. 25.4., Proyecto de MCOCDE 1961 y 1962: 4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los párrafos anteriores. Cuando considere, con el fin de llegar a un acuerdo, podrá tener un intercambio verbal de opiniones, tal intercambio puede tener lugar por medio de una comisión compuesta por representantes de las autoridades competentes de los Estados contratantes. OECD, Fiscal Committee, "Drafting Group of the Fiscal Committee - Draft Convention", Doc. TFD/FC/137 (1st Revision), Paris, 26th January, 1962, p. 39.

<sup>453</sup> OEED: "Fourth Report of the Fiscal Committee - Annexes F to J", OEED, Paris, 1961, p. 53.

Con posterioridad no existen demasiadas variantes, como se observa; el propio procedimiento nace con unos estándares legales y de tutela jurídica muy bajos, como lo hemos anunciado, y ha sido al respecto muy crítica la doctrina en dichos sentidos<sup>454</sup>.

En el año 1962, el 26 de enero, el grupo de redacción del Comité Económico de la OCDE presenta el proyecto de convenio. Dicho proyecto tiene 25 artículos que fueron aprobados en las sesiones del 12 y 13 de Setiembre de 1961, el 12, 13 y 14 de diciembre de 1961, y el 17 de enero de 1962. Se introdujeron cambios variados a los diversos artículos<sup>455</sup>.

El Procedimiento Amistoso quedó redactado de la siguiente manera, integrando como veremos, en el año 1963, el Modelo de Convenios de la OCDE, primer modelo consolidado a nivel global.

#### **6.3.4 ART.25 – PROCEDIMIENTO AMISTOSO (MCOCDE – 1962)<sup>456</sup>**

1. Cuando un residente de un Estado Contratante considere que las medidas tomadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden representar para él un gravamen que no esté conforme con el presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por la legislación nacional de los Estados, podrá someter su caso a la Autoridad Competente del Estado Contratante del que es residente.

2. La Autoridad Competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no es capaz de llegar a una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un Acuerdo Amistoso con la Autoridad Competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio.

3. Las Autoridades Competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver, mediante Acuerdo Amistoso, las dificultades o las dudas que plantee la

---

<sup>454</sup> LANG M.: (2010, p. 18).

<sup>455</sup> OECD: (1962, p. 39).

<sup>456</sup> OECD: "Drafting Group of the Fisca Committee – Draft Convention", OECD, Paris, 1962, Doc. TFD/FC/137. OECD: *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, OECD, Paris, 1963.

interpretación o aplicación del presente Convenio. También podrán ponerse de acuerdo para evitar la doble imposición en los casos no previstos en el mismo.

4. Las Autoridades Competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo a que se refieren los párrafos anteriores. Cuando se considere que estos acuerdos pueden facilitarse mediante contactos personales, el intercambio de puntos de vista podrá realizarse en el seno de una comisión, compuesta por representantes de las autoridades competentes de ambos Estados contratantes.

Como se observa, desde el mencionado proyecto, pasando por el Modelo de 1963 presentado como veremos el 1 de julio de 1963, por las revisiones de carácter práctico realizadas el 11 de abril de 1977, los modelos de 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, no hubieron mayores cambios ni innovaciones en el texto del modelo y en sus comentarios. Sin embargo, el cambio de paradigmas se perfiló a partir del año 2004, consolidándose en el Modelo de 2008 y tomando un nuevo impulso en el año 2015, en la acción 14 del Plan de Acción BEPS, como vimos.

#### **6.4. LOS MODELOS DE LA OCDE Y LA CLÁUSULA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico es una organización supranacional compuesta por los 34 países más desarrollados del planeta.<sup>457</sup> Su antecesora, la OEEC,<sup>458</sup> difundió entre 1958 y 1962 cuatro informes que llevaron a la publicación, en 1963, de la primera versión del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición con relación a los Impuestos a la Renta y el Capital. Este Modelo se denominó MCOCDE 1963 y sirvió de base para que los países miembros y no miembros de la OCDE negociaran sus

---

<sup>457</sup> Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Corea del Sur, Chile, Dinamarca, Eslovenia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Holanda, Hungría, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Portugal, República Checa, República Eslovaca, Suecia, Suiza, Turquía, Reino Unido y Estados Unidos de América.

<sup>458</sup> Por sus siglas en inglés, *Organization for European Economic Co-operation*.



Convenios para Evitar la Doble<sup>459</sup>. El MCOCDE fue actualizado en varias oportunidades, siendo la última en 2014, como veremos.

El MCOCDE, en su versión de 1963, incluía, además de una norma de alcance algunas referencias específicas al Procedimiento de Acuerdo Mutuo, como se vieron del punto anterior. El art. 25 de dicho Modelo, si bien sufrió algunas pocas en su estructura y fue trabajado más ampliamente desde sus comentarios, es la base del actual artículo, el que establecía que cuando un residente de un estado consideraba que acciones de uno o ambos Estados resultaban en una tributación contraria al Convenio en particular, podía presentar su caso a la Autoridad Competente del Estado del cual era residente<sup>460</sup>.

En los artículos referidos a la residencia de las personas físicas<sup>461</sup> y al tratamiento de los dividendos<sup>462</sup> se hacía referencia específica a que ciertas cuestiones debían resolverlas los Estados contratantes de Mutuo Acuerdo, lo que implica una referencia Procedimiento Amistoso del tercer párrafo del art. 25, que propone la resolución, de mutuo acuerdo entre las Autoridades Competentes, de dificultades o dudas respecto de la interpretación o aplicación del Tratado. El Procedimiento Amistoso nace así integrado a todo el Modelo de la OCDE<sup>463</sup>.

De esta forma, se cerró la cuestión discutida en los modelos anteriores sobre si el requerimiento debía presentarse ante el Estado de cual la persona era residente,

---

<sup>459</sup> Hay que tener en cuenta que si bien el Modelo de la OCDE es el más utilizado, existen otros, como el Modelo preparado por la Organización de Naciones Unidas (ONU), Estados Unidos de América, Comunidad Andina de Naciones, Comunidad del Caribe (CARICOM), Comecon o Asean, entre otros.

<sup>460</sup> Véase: Apartado 6 de los Comentarios al artículo 25 CM OCDE 1963. VVAA: *Doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972, p.186; La versión original en inglés puede consultarse en: *1963 and 1977 OECD Model Income Tax Treaties and Commentaries. A comparative presentation*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1987, p.304.

<sup>461</sup> Artículo 4.2(d) del MCOCDE de 1963.

<sup>462</sup> Artículo 10.2 del MCOCDE de 1963.

<sup>463</sup> Los factores que motivaron la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 han continuado ejerciendo su influencia y, en muchos aspectos, la presión para actualizar y adaptar el Convenio Modelo a unas condiciones económicas cambiantes se acentuó. Se desarrollaron nuevas tecnologías y, al mismo tiempo, se produjeron cambios fundamentales en el modo de realizarse las operaciones transfronterizas. Los métodos de elusión y de evasión fiscal se hicieron más sofisticados. El proceso de globalización y liberalización de las economías de la OCDE también se aceleró en los años 80. Véase los fundamentos de la modificación del MCOECD 1963 en: OECD, *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*, OECD, Paris, 1977.

domiciliado o nacional, dando preeminencia al de residencia. En la nueva versión del MCOCDE publicada en 1977, se introducen dos cambios significativos y sustanciales. Se introduce un subpárrafo para reclamos de no discriminación, por un lado. Es decir, la regla que quedó redactada en el año 1963 de presentación del caso al Estado de la residencia de la persona, es modificada en el año 1977, creándose la excepción para reclamos basados en la cláusula de no discriminación, en el cual debía presentarse el reclamo ante el Estado del cual la persona era nacional<sup>464</sup>. Por otro lado, se introducen referencias relativas a los plazos en los que deben presentarse y cumplirse los procedimientos de acuerdo mutuo, fijándose tres años para presentar el reclamo y no imponiéndose plazo para la ejecución del acuerdo, que el “Acuerdo es aplicable independientemente” de los plazos de prescripción<sup>465</sup>.

Pasados más de 20 años de la última modificación, en 1991 se inició un proceso de revisión permanente que llevó a varias actualizaciones hasta la fecha. El Comité de Asuntos Fiscales adoptó el concepto de un Convenio Modelo “dinámico” que permite actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales, sin esperar a una revisión completa. Consecuentemente, se decidió publicar una versión revisada del Convenio Modelo que tuviera en cuenta el trabajo realizado desde 1977 a 1991-1992, incorporando

---

<sup>464</sup> Esta excepción se incorporó en la versión de 1977 del MCOCDE. La primera parte del artículo quedaba comprendida por lo siguiente: “Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. Véase: OECD, MC 1977, Ed. OECD, Paris, 1977, art. 25.1. Además se incorpora el plazo máximo para el cumplimiento del acuerdo amistoso, en el siguiente sentido: art. 25.2 ultimo subpárrafo, “...El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes”. Frente a dicha adenda surgieron tradicionales reservas por parte de varios Estados, aludiéndose que no podría aplicarse el Convenio más allá de los plazos de prescripción del Derecho interno. España fue uno de los Estados que han manifestado la reserva a dicho párrafo aludiéndose los plazos del Derecho interno como límite a la ejecución del acuerdo amistoso. La reserva por parte de España fue dejada de lado con el MCOCDE 2008. Véase: MCOCDE, 1977, art. 25.2 *in fine*. OECD: *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*, OECD, Paris, 1977.

<sup>465</sup> Con referencia al segundo subpárrafo del art. 25.1 en el año 1977 se incorporó lo siguiente: El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio. Este párrafo le dio previsibilidad al procedimiento. El mismo es un plazo de caducidad de la acción. La discusión que con posterioridad se dará al respecto es sobre la relación entre dicho párrafo con los plazos de prescripción. Véase: OECD, MC 1977, art. 25.1.

muchas de las recomendaciones recogidas en los informes, y con referencia a la cláusula del art. 25, se trabajaron con gran magnitud los comentarios al Modelo de Convenio.

Con posterioridad al Modelo de Convenio 1991-1992 y 1994-95, se incorporó a Comentarios al artículo 25 la nueva doctrina surgida tanto del Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sobre Subcapitalización, al igual que el Informe sobre el Procedimiento Amistoso de 1984<sup>466</sup>.

Con referencia al estudio del Procedimiento Amistoso, a comienzos del año 2000 comenzó a perfilarse un cambio de paradigmas sobre la fórmula aceptada por los Estados, o mejor dicho, lo que los Estados estaban dispuestos a aceptar con referencia a la cláusula de resolución de conflictos. Recordemos que desde 1963 a 2005 el límite estaba dado por el Procedimiento Amistoso. Los comentarios recomendaban, de una manera más bien tímida, que los Estados podían como mecanismos o como alternativas, complementar al MAP con otros mecanismos amistosos o arbitrales. Pero, a rigor de verdad, no se había tomado una posición firme al respecto, incluso dentro del texto del Modelo de Asuntos Fiscales de la OCDE publicó el 27 de julio de 2004 un informe de progreso referido a la mejora de la resolución de controversias fiscales internacionales, publicado bajo el nombre *“Improving the Process for Resolving International Tax Disputes”*, comprensivo de 31 propuestas para mejorar el proceso de resolución de disputas relacionadas con la materia fiscal internacional. Las propuestas estaban destinadas a las Administraciones Tributarias, otras a conseguir mayor transparencia de los procedimientos en base a la divulgación de la información sobre las Autoridades Competentes por país miembro de la OCDE, y sobre la legislación interna aplicable -si es que la hubiera-, información que se actualizaría periódicamente y estaría disponible en la propia página web de la OCDE, donde se publicaría todo al respecto.

---

<sup>466</sup> OCDE, Comité de Asuntos Fiscales, “Informe sobre procedimiento amistoso”, París, 1984; OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Full Version (as it read on 22 July 2010), OECD, Paris, 2010, Volume II, “Transfer Pricing, Corresponding Adjustments and the Mutual Agreement Procedure” (adopted by the OECD Council on 24 November 1982), R(1) y ss.; OECD, Working Party 6 of the Committee on Fiscal Affairs on the Taxation of Multinational Enterprises, “Transfer Pricing, Corresponding Adjustments and The Mutual Agreement Procedure” (Note by the Secretariat), OECD, Paris, 29<sup>th</sup> April, 1981, Doc. DAF/CFA/WP6/81.3.

En el año 2006 apareció el informe titulado “*Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes*” (Propuestas para mejorar los mecanismos de resolución de controversias relacionadas con los convenios para evitar la doble imposición). Dicho reporte se publicó como borrador para la discusión pública el 1 de Febrero de 2006<sup>467</sup>. Recogía trabajos posteriores al 2004 y una propuesta concreta sobre el cambio del Modelo de Convenio, tanto de su texto como de los comentarios al mismo, que incluía para cuestiones no resueltas por el Procedimiento Amistoso dentro del término de 2 años, la configuración de una comisión arbitral, dentro de un nuevo párrafo al art. 25. En la propuesta estaba también incorporada la redacción de un Manual sobre buenas prácticas del Procedimiento Amistoso, con la finalidad de que ayudara a las Autoridades Tributarias y a los Contribuyentes a manejarse dentro del MAP, y a dar transparencia y previsibilidad al Procedimiento. La idea de la OCDE es que todo el material de discusión, como los resultados y el propio manual, sea de acceso libre y en línea.

Desde la publicación del informe para la discusión pública se recibieron múltiples comentarios escritos. El 13 de marzo de 2006 se celebró en Tokio<sup>468</sup> una reunión de consulta pública a la que asistieron más de 150 participantes. Como resultado de la reunión, de los comentarios escritos remitidos, se modificaron los cambios propuestos al Modelo de Convenio de la OCDE incluido dentro del borrador para la consulta pública. Los cambios fueron aprobados el 30 de enero de 2007 y fueron publicados en el informe “Mejora del Proceso de Resolución de Controversias Relacionadas con los Convenios para Evitar la Doble Imposición”.

Los cambios al Modelo no tardaron en llegar. Se centraron en los apartados A y B del reporte del año 2007, que fueron incluidos tanto en el texto del MC dentro de un nuevo apartado 25.5 y en sus comentarios.

---

<sup>467</sup> Posteriormente, una nota de 1 de febrero de 2006, recogía los resultados de nuevas propuestas y trabajos adicionales: propuestas de cambios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE (inclusión de un procedimiento arbitral), así como una propuesta de desarrollo de un Manual en línea para la aplicación efectiva de los procedimientos amistosos.

<sup>468</sup> El 13 de marzo de 2006 se celebró en Tokio una reunión de consulta pública y como resultado de esta reunión, y de los comentarios remitidos, se establecieron algunos cambios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Tales cambios se reflejan en esta nota, que fue aprobada por el Comité de Asuntos Fiscales el 30 de enero de 2007.

Con respecto a la propuesta inicial, tras la audiencia de Kioto, se incorporó la previsión que los contribuyentes no deberían renunciar a los planteos del Derecho interno para poder acceder al Arbitraje propuesto. La renuncia se haría efectiva con posterioridad, si el laudo arbitral le resulta satisfactorio, como veremos.

## **6.5. El Actualización del MC OCDE de 2008**

La reforma del año 2008 representó un cambio sustancial en materia de resolución de conflictos. El 17 de julio de 2008 el Consejo de la OCDE aprobó el Modelo que fue publicado en agosto de 2008<sup>469</sup>, y presentado en septiembre de ese año<sup>470</sup>.

El MCOCDE versión 2008, es, en parte, el resultado de distintas investigaciones realizadas a lo largo de varios años, pero cuyos resultados sólo fueron conocidos en tiempos recientes, como lo hemos detallado. Estos son los reportes sobre resolución de conflictos de 2004<sup>471</sup>, 2006<sup>472</sup> y 2007<sup>473</sup>, mencionada en el punto anterior.

Lo más novedoso de la versión 2008 es la incorporación del arbitraje como un “complemento” y “no como alternativa” a la resolución de conflictos. El nuevo art.25.5 incluyó un Procedimiento Amistoso de resolución de conflictos por intermedio de las Autoridades Competentes de ambos Estados contratantes con la opción a la persona afectada, para el caso de no haberse resuelto la controversia por las AC y por el MAP tradicional dentro del plazo de dos (2) años. Con la nueva modificación, se agregó la posibilidad para el contribuyente de solicitar la configuración de una comisión de arbitraje que dirima definitivamente la cuestión litigiosa.

---

<sup>469</sup> La nueva versión del Modelo fue publicada en la página web de la OCDE (disponible en: [www.oecd.org](http://www.oecd.org) ).

<sup>470</sup> El evento en el que la versión actualizada será presentada es la Conferencia que se llevará a cabo en París (sede de la OCDE), con motivo del 50 aniversario del primer modelo (en realidad del primer reporte publicado por la OEEC).

<sup>471</sup> OECD, “Discussion Draft: Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes”, OCDE, Paris, July de 2004.

<sup>472</sup> OECD, “Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes”, OCDE, Paris, February 2006.

<sup>473</sup> OECD, “Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes”, OECD, Paris, February 2007.

Como lo recalca la doctrina, hay que constar la insuficiente evolución de esta cláusula de Procedimiento Amistoso hasta el año 2008, atento a que la experiencia adquirida por los Estados permitía observar una tendencia dirigida a incorporar nuevos mecanismos y procedimientos al artículo 25 de los CDI, dirigidos a lograr una mayor operatividad al respecto. Serrano<sup>474</sup> detalla dos hechos -no aislados- para mejorar el funcionamiento recogidos por el trabajo de la OCDE, la UE u en el caso de España.

Con las modificaciones de julio de 2008 del MCOCDE, se incorporó una nueva cláusula de arbitraje, o, más bien, el examen del caso por medio de una Comisión Arbitral. Es un paso en extremo relevante e importante, que marca el final de un principio, más que el principio del final, debido a que falta mucho por hacer en la materia a los fines de una efectiva tutela de los Derechos de los contribuyentes. Entendemos la evolución de ese modo porque la obligatoriedad de la cláusula y su la operatividad nacen con la incorporación a un Tratado concreto de acuerdo al principio de igualdad y soberanía de los Estados. El hecho de que dicha cláusula esté en un Modelo no implica la obligatoriedad de la adopción de la misma. Cuestión diferente es la admisión de una cláusula semejante dentro de un Convenio Multilateral o Tratado Multilateral. En dicho caso sería obligatoria y plenamente efectiva. Por ello, entendemos que estamos en el final de un principio que deberá concretarse dentro de los años venideros y dentro de las perspectivas esperables del procedimiento. Es por ello que pensamos que debemos dejar de hacer Modelos y constituir un verdadero Tratado Multilateral para Evitar la Doble Imposición y Prevenir el Fraude Fiscal Internacional prevalente sobre los CDIs existentes, con una cláusula de resolución de conflictos altamente eficiente, como propondremos.

Sobre el particular, encontramos tres antecedentes concretos y una propuesta al respecto:

**a) *Dentro de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal***<sup>475</sup>. El 25 de enero de 1988, en la ciudad francesa de Estrasburgo, los países

---

<sup>474</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 127).

<sup>475</sup> Puede verse un interesante análisis por parte de la Corte Constitucional de la República de Colombia, Sentencia c-032-14. Concluye la Corte Constitucional que los mandatos contenidos en la “Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal”, hecha por los Depositarios, el 1o de junio de 2011 y aprobada por el Consejo de Europa y los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo

miembros del llamado Consejo de Europa y de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) celebraron la denominada "Convención Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal" (CMAAM). La Convención de 1988 se revisó en el año 2010, con la intención principal de alinearla con las normas acordadas a nivel internacional sobre transparencia e intercambio de información y abrirla a Estados no pertenecientes a la OCDE o el Consejo de Europa, dando lugar a la firma de un Protocolo modificadorio, suscrito en la ciudad de París el 27 de mayo de 2010<sup>476</sup>. El objetivo de esta Convención es fomentar la cooperación internacional para lograr un mejor funcionamiento de las leyes tributarias de los Estados miembros, respetando a su vez los derechos fundamentales de los contribuyentes. Numerosos países han suscrito la Convención luego de las modificaciones introducidas por el protocolo de 2010, a saber: Alemania, Australia, Bélgica, Brasil, Canadá, Colombia, Corea, Costa Rica, Dinamarca, Eslovenia, España<sup>477</sup>, Estados Unidos de Norteamérica, Finlandia, Francia, Ghana, Georgia,

---

Económico (OCDE) se ajustan a la Constitución. La Corte encontró que el instrumento internacional sometido a estudio, se orienta a propósitos constitucionalmente admisibles en el ordenamiento colombiano. En particular, la lucha contra las prácticas de la elusión y evasión tributaria en una economía internacional con jurisdicciones de baja o nula tributación ha conducido a que en el concierto internacional organismos de carácter multilateral como la OCDE conciban instrumentos que ataquen tales actividades lesivas del fisco. La Convención estudiada, apunta a lograr la asistencia administrativa entre los Estados Partes y consagra tres mecanismos básicos de asistencia, cuales son: el intercambio de información, la asistencia para el cobro de créditos fiscales y el traslado y notificación de documentos. El Tribunal Constitucional encontró que el Convenio Internacional incorpora cláusulas que preservan los derechos de las personas y respetan el principio de soberanía en el marco de las relaciones internacionales, establecido en el artículo 9 de la Constitución. Asimismo, observó esta Corte que el principio de reciprocidad estipulado en el artículo 226 de la Carta, se haya presente en las diversas disposiciones. Igualmente advirtió que tales medidas, en particular las que tienen que ver con el intercambio de información, deben atender los principios del manejo de datos personales, avalados por la Sala en otras ocasiones. Para la Corte, las medidas encaminadas a combatir las censurables prácticas de la elusión y la evasión tributaria, tienen asidero constitucional en el deber de las personas de contribuir al financiamiento de los gastos del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad, tal como lo preceptúa el numeral 9 del artículo 95 del Texto Superior. Bajo esas consideraciones, esta Corporación concluye que diversas medidas contempladas en el Convenio, realizan los principios de eficacia y economía exigibles al ejercicio de la función pública tal como lo ordena el artículo 209 de la Constitución Política de Colombia. La revisión de diversas cláusulas orientadas a implementar el Tratado, permitió establecer que se ajustaban a los principios del derecho internacional aceptados por Colombia. Véase en línea (02.10.15): <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2014/C-032-14.htm>

<sup>476</sup> Véase en línea: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintax matters.htm>

<sup>477</sup> Véase: Instrumento de Ratificación del Protocolo de enmienda al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en París el 27 de mayo de 2010 y texto consolidado del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988. Véase en línea: <https://www.boe.es/boe/dias/2012/11/16/pdfs/BOE-A-2012-14116.pdf>

Grecia, Islandia, India, Indonesia, Irlanda, Italia, Japón, Malta, México, Moldavia, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido de Gran Bretaña, República Checa, Rumania, Rusia, Sudáfrica, Suecia, Túnez, Turquía, y Ucrania<sup>478</sup>. Conforme las declaraciones realizadas por Argentina en el instrumento de adhesión, los impuestos sobre los cuales el CMAAM será aplicable son: Impuesto a las Ganancias, Aportes y Contribuciones de la Seguridad Social, Impuesto sobre los Bienes Personales, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto sobre los Combustibles Líquidos, Impuestos Internos Ley N° 24.674, Impuestos sobre los Seguros y Otros Bienes Ley N° 3.764, Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, Impuesto a la Transferencia de Inmuebles, Impuestos sobre los Débitos y Créditos en las Transacciones Financieras Ley N° 25.413, y Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo).

**b) *Dentro del Convenio Multilateral Iberoamericano de la Seguridad Social:*** El CMISS es el primer instrumento a nivel iberoamericano que protege los derechos de millones de trabajadores migrantes, sus familias y trabajadores de multinacionales en el ámbito de prestaciones económicas, mediante la coordinación de legislaciones nacionales en materia de seguridad social. Tras la aprobación por parte de la V Conferencia de Ministros y Máximos Responsables de Seguridad Social de los países Iberoamericanos, celebrado en Segovia, España en el año 2005, Salamanca 2005, en Montevideo 2006, la Organización Iberoamericana de Seguridad Social elevó el texto definitivo del Convenio Multilateral a la VI Conferencia de Ministros y Máximas Autoridades de la SS Iquique 2007, la cual lo aprobó por unanimidad y lo elevaron a los jefes de Estado y Gobierno en la XVII Cumbre Iberoamericana de Santiago de Chile de 2007, donde también se la adoptó. El Convenio Multilateral se encuentra en etapa de aprobación interna de los Estados partes<sup>479</sup>.

**c) *El Convenio 90/436 relativo a la eliminación de la doble imposición en caso de ajustes de los beneficios entre empresas asociadas:*** El denominado Convenio de Arbitraje de la Comunidad Europea es un ejemplo de Convenio Multilateral de naturaleza regional, al igual que la Decisión 578-2004 -que remplazó la decisión 40- de la Comunidad Andina.

---

<sup>478</sup> Véase la Convención en línea: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48094024.pdf>

<sup>479</sup> Véase, en línea (02.10.15): <http://www.oiss.org/Convenio-Multilateral,6107.html>



Incluso el Convenio 90/436/CEE, del 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, conocido como Convenio de Arbitraje, dispone una cláusula de Procedimiento Amistoso y una cláusula arbitral complementaria al MAP<sup>480</sup>.

En similares términos, el *Multilateral Tax Treaty (Draft)* (*Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht*), realizado por Lang, Loukota, Rädler, Schuch, Toifl, Urtz, Wassermeyer, y Züger, publicado en 1997, incorpora una cláusula concordante. El at. 26 del Tratado Multilateral para Evitar la Doble Imposición enunciado se refiere a que “*si dentro de los dos años a partir desde la presentación de la cuestión, no pueda ser resuelta por las Autoridades Competentes de conformidad con los párrafos anteriores de éste artículo, cualquier dificultad o duda que surja sobre la interpretación o aplicación del presente Convenio, los Estados Contratantes interesados están obligados a someter el caso a Arbitraje de la Corte de Justicia de la Comunidad Europea (Artículo 182 Tratado CE)*”<sup>481</sup>.

Con un similar criterio, desde el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario se ha promovido en su at. 16 del Modelo ILADT para Evitar la Doble Imposición, una cláusula similar de resolución de conflictos, redactada por Figueró de Argentina, Malherbe de Bélgica, Pistone de Italia y Taveira Torres del Brasil, coordinado por Quiñones Cruz de Colombia. Dicho texto fue presentado en las XXV Jornadas Latinoamericanas de Cartagena en Febrero de 2010.

Nos dice el artículo 15. 4. que “*si, dentro de los dos años a partir de la presentación del caso por el contribuyente, las autoridades competentes de los Estados Contratantes no logran alcanzar un acuerdo que elimine la doble imposición, la disputa será sometida a arbitraje obligatorio si el contribuyente así lo solicita*”.

---

<sup>480</sup> TRAPÉ VILADOMAT, M.: “Empresas Asociadas”, en: AA. VV.: *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid, 2010, pp. 257 y ss.

<sup>481</sup> LANG M. (Dir.), AA. VV.: *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax law*, Linde Verlag - Kluwer, London, 1997, pp. 236 y ss.

**d) La propuesta de un Convenio Multilateral dentro del marco del Plan de Acción BEPS de la OCDE<sup>482</sup>:** Dentro del Plan de Acción en contra de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, encontramos la acción 15, que propone en el marco de un acuerdo político global la necesidad de implementar medidas tendientes a desarrollar un instrumento multilateral. Indica el plan que el cumplimiento de las acciones dará lugar a resultados vinculados con: a) recomendaciones relacionadas con las disposiciones legales internas y la propuesta de modificación; b) modificaciones del Modelo de Convenio de la OCDE; c) nuevas directrices en materia de precios de transferencia de la OCDE; d) el desarrollo de un instrumento multilateral. Los fundamentos vinculados con la última propuesta están relacionados con la necesidad de una rápida aceptación y efectos obligatorios. Piénsese lo dificultoso que sería cambiar Convenio por Convenio de los más de 4000 que hay en el Mundo entero; sería un proceso por demás de largo y costoso. En dicho contexto, un instrumento multilateral con la incorporación de la cláusula de resolución de conflictos eficiente y eficaz, basada en el MAP existentes, incorporando mecanismos alternativos o complementarios de resolución, garantizaría el cumplimiento de los Tratados internacionales, en su objeto y fin, que es evitar la doble imposición internacional<sup>483</sup>.

## **6.6. EL MANUAL PARA LA APLICACIÓN EFECTIVA DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS (FEBRERO DE 2007)**

---

<sup>482</sup> SERRANO ANTÓN, F.: “Los retos de la fiscalidad internacional Latinoamericana en el contexto actual. ¿Hacia la convivencia de un Convenio Multilateral BEPS con Convenios Bilaterales para Evitar la Doble Imposición Internacional”, Directrices, XXVIII Jornadas ILADT – México 2015, disponible en línea (02.10.15): <http://www.ichdt.cl/userfiles/directrices%20TEMA%20II%20BEPS%20ILADT.pdf>

<sup>483</sup> Si el proceso se aborda convenio por convenio, el gran número de convenios en vigor puede hacer que este proceso sea muy largo, y más aún cuando los países se embarquen en renegociaciones generales de sus convenios fiscales bilaterales. Un instrumento multilateral que modifique los convenios bilaterales es una prometedora vía de avance en este sentido. Acción 15: *Desarrollar un instrumento multilateral*: Analizar las cuestiones de derecho internacional público y tributario en relación con el desarrollo de un instrumento multilateral que permita que las jurisdicciones que lo deseen implementen las medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y así enmienden los convenios fiscales bilaterales. Sobre la base de este análisis, las partes interesadas desarrollarán un instrumento multilateral diseñado para ofrecer un enfoque innovador a la fiscalidad internacional, que reflejen la naturaleza rápidamente evolutiva de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a esta evolución. Véase: OCDE, “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, disponible (02.10.15): <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf>

Recordemos que el Manual es el resultado de las propuestas para hacer más efectivos a los Procedimientos Amistosos, cuyo propósito y objetivo principal es aplicarlos. Es una herramienta puesta al servicio de las Administraciones Tributarias y los Contribuyentes a los fines de incentivar la aplicación del MAP. Dentro del Manual se desarrolla el Procedimiento Amistoso con información básica sobre cómo opera, redactado desde una visión práctica del procedimiento. Seguramente los años de experiencia y las investigaciones de la OEED y OCDE han servido para lograr la síntesis desarrollada en el mismo. Se lo estructura como recomendaciones de prácticas idóneas o buenas prácticas. Más allá de que existe una interconexión sistemática entre el MCOCDE y los Comentarios al art. 25 con el MEMAP, el Manual aclara dentro de su “Prólogo”, lo siguiente: a) El Manual no modifica, no restringe ni amplía, las obligaciones y derechos comprendidos en las disposiciones de los Convenios para evitar la doble imposición; b) La información contenida en este Manual complementa y no sustituye los criterios, procedimientos y pautas contenidas en las versiones actualizadas del Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE (Modelo de Convenio Tributario de la OCDE) y en las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias de la OCDE (Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia); c) en la medida que algunas de las afirmaciones o informaciones que trae consigo el Manual puedan parecer contradictorias o incompatibles con un convenio, con las pautas aplicadas internamente en un país, con el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, sus Comentarios, o con las Directrices de la OCDE, en materia de precios de transferencia, el Manual se entenderá supeditado a todas las demás; d) Como práctica idónea, el Manual, se refiere a la forma más adecuada de gestionar un procedimiento amistoso o entendido como acto de naturaleza procedimental; e) No se ha establecido una prioridad entre las mejores prácticas propuestas; f) Lo ideal sería que, tanto los contribuyentes como las administraciones tributarias se esfuercen para aplicar las prácticas idóneas; h) No deja de reconocerse que, en ocasiones, su aplicación tal como consta en el MEMAP puede resultar imposible, o que pueden darse circunstancias en las que su aplicación puede resultar inadecuada.

Se infiere que el MEMAP tiene un contenido descriptivo del procedimiento, un tanto genérico e impreciso. Los Comentarios del MCOCDE y el Código de Conducta sobre el

Convenio de Arbitraje del Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia, tienen un contenido similar al MEMAP.

Al conjunto de *Best Practices* o *Nómina de buenas prácticas* procedimentales las resumiremos a continuación:

**Práctica idónea N° 1: Resolución y publicación de los problemas relativos a la interpretación o la aplicación.** Dicha práctica acentúa la resolución del conflicto fiscal internacional por medio del apartado 3 del artículo 25, por medio de la interpretación y aplicación del CDI. Otro aspecto al que se hace referencia está relacionado con la publicación de los acuerdos amistosos alcanzados al amparo del mencionado artículo. Las Autoridades Competentes pueden mejorar en gran medida la aplicación de los convenio,s identificando y aprovechando las oportunidades que se les planteen para utilizar tales facultades.

**Práctica idónea N° 2: Uso firme, intensivo, decidido, de las facultades conferidas en el Apartado 3 del at. 25 para eliminar la doble imposición.** Como una forma de solucionar todos los conflictos de interpretación o aplicación. La segunda frase del apartado 3 del art. 25 autoriza también a las Autoridades Competentes a “*ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el convenio*”. Esta facultad posibilita que las Autoridades Competentes aborden casos, por ejemplo, como el de un residente de un tercer estado que tenga establecimientos permanentes en ambos Estados contratantes y no esté de acuerdo con el importe de los beneficios atribuibles a cada uno de ellos. La idea de la mejor práctica procedimental relatada es que las Autoridades Competentes, de acuerdo con art. 25.3, segundo párrafo, usen las competencias dotadas por el CDI para cumplir su objeto y fin. El organismo sugiere la aplicación del procedimiento en un régimen de buena fe y con el objetivo de intentar los problemas en el marco del Convenio. El límite establecido está relacionado con un impedimento dentro de la legislación interna, lo que pensamos contradice los propios principios de la Convención de Viena sobre el Derecho de Tratados.

**Práctica idónea N° 3: Criterio bien fundamentado para la resolución de las cuestiones planteadas.** La práctica idónea se refiere a la actividad de la Autoridad Competente. En términos generales, las Autoridades Competentes adquieren el

compromiso de garantizar la aplicación de buena fe de los convenios y de esforzarse en resolver aquellos casos para los que se solicite su asistencia de acuerdo con el convenio aplicable, el Modelo de Convenio de la OCDE y las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Para ejercer sus competencias deben aplicar las diligencias necesarias, comprendida la búsqueda por ambas partes de todas las medidas que les permitan acordar una solución satisfactoria para las cuestiones planteadas. Las resoluciones de las Autoridades Competentes deben estar bien fundadas, ser justas y objetivas, deben analizar cada caso en fusión de las propias circunstancias del caso y no de los resultados alcanzados en la relación con otros casos. Proponen como un criterio bien fundado, los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE y las Directivas de la OCDE sobre precios de transferencia<sup>484</sup>.

**Práctica idónea N° 4: *Transparencia y simplicidad en los trámites para solicitar un procedimiento amistoso.*** La presente práctica procedimental idónea está vinculada con la solicitud de inicio de un Procedimiento Amistoso en todos los tipos existentes. En dicho marco se la concibe. El primer elemento al que se refiere es el principio de “transferencia”, vinculado con la recomendación a las Autoridades Competentes que elaboren y publiquen las normativas internas del procedimiento. Además, se hace alusión al principio del informalismo, tanto en el inicio como en las gestiones necesarias para el Procedimiento Amistoso, eliminándose toda formalidad innecesaria y redundante. Esta recomendación puede ser utilizada para el caso de precios de transferencia, cuando muchas Administraciones Tributarias requieren abundante información, la que debería ser precisada de antemano.

**Práctica idónea N° 5: *Entrega de información íntegra, precisa y oportuna a las autoridades competentes.*** En este contexto se establece el procedimiento básico para instar el inicio del Procedimiento Amistoso. El contribuyente debe presentar al momento de la solicitud, con integridad y precisión, la información que precisen las Autoridades

---

<sup>484</sup> A fin de mejorar la gestión de los procedimientos amistosos, lo idóneo sería que las Autoridades Competentes se esforzaran para resolverlos en plazo y que mantuvieran al contribuyente informado sobre la situación de su solicitud. Una vez tomada la decisión o acordada la solución por las autoridades competentes sobre un caso concreto, esta debe notificarse por escrito al contribuyente. Es comprensible que el contribuyente desee conocer los fundamentos de tal decisión o acuerdo, por lo que las autoridades competentes deberán proporcionar una explicación satisfactoria. Cada una de estas fases se trata en el apartado correspondiente de este Manual. Véase OCDE - MEMAP: (2007, p. 14).

Competentes para la tramitación y la gestión del Procedimiento Amistoso. También se establece el formato y las reglas básicas de la presentación<sup>485</sup>.

**Práctica idónea N° 6: *Posibilidad de presentación electrónica.*** Se considera muy importante la tramitación por medios electrónicos. Hace hincapié en la solicitud del MAP por medios electrónicos. Ello se piensa en beneficio de los contribuyentes y de la administración tributaria. Dentro de este esquema es importante pensar la tramitación del MAP dentro de un expediente electrónico que sirva de transparencia al procedimiento, y, además de facilitar su tramitación, la información estaría disponible ante las Autoridades Competentes de manera simultánea<sup>486</sup>.

**Práctica idónea N° 7: *Pronta resolución de los casos.*** Esta práctica idónea nace en el marco de la operatividad del MAP, desde la solicitud de la asistencia o presentación del caso a la Autoridad Competente y la necesidad de una pronta resolución sobre la aceptación o no de la misma, y una vez aceptada, sobre la resolución del caso entre ambas Autoridades Competentes. Indica que debe admitirse una solución temprana de los casos dentro de MAP, incluso si ella misma puede resolverlo en la fase nacional. Es preferible intentar resolver el caso en sus fases iniciales dentro de un marco flexible y sobre el fondo del asunto, antes de que el contribuyente y las administraciones tributarias vean incrementar sus costes en instancias posteriores.

**Práctica idónea N° 8: *Pronta comunicación de un posible caso.*** Recordemos que el MCPCDE del año 1963 dentro del art. 25.1 no establecía plazos a los fines de interponer la solicitud de MAP. En el año 1977, con la revisión al MCOCDE (1977), se agrega el segundo párrafo al art. 25.1, que infiere que: “*el caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no*

---

<sup>485</sup> Si ambas autoridades competentes disponen de la misma información de forma más o menos simultánea se potenciará la comprensión común de los hechos, a la vez que se facilitará su pronta resolución. Por tanto, la entrega a la otra autoridad competente de copia tanto de la información remitida como de los requerimientos posteriores reducirá el riesgo de malentendidos. Si las dos autoridades competentes reciben información contradictoria la consecuencia más probable será un retraso en la gestión del PROCAMIS hasta que las partes se pongan de acuerdo en la información o hechos presentados. Véase: OCDE, MEMAP: (2007, p. 19).

<sup>486</sup> Indica la práctica procedimental idónea 6ta que las copias electrónicas también sirven para aminorar el número de comunicaciones que deba efectuar el contribuyente, a la vez que facilita la gestión de los requerimientos a las autoridades competentes. OECD, MEMAP: (2007, p. 19).

*conforme a las disposiciones del Convenio*”. Éste es el contexto de la práctica idónea Nro. 8, con lo cual recomienda como una buena práctica procedimental para el contribuyente y a las Administraciones Tributarias, a anticiparse al plazo mencionado en el art. 25.1 con una presentación previa a las actuaciones formales, cuando la imposición contraria al convenio aplicable esté en estado potencial, lo que ayuda a cumplir con el plazo de caducidad establecido en la norma. Recordemos que, según el art. 25.1, un caso puede presentarse cuando las acciones de un Estado implican o pueden implicar para el contribuyente u obligado una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con lo cual es totalmente aceptable la presentación previa.

**Práctica idónea N° 9: *Interpretación liberal o flexible de los plazos e información sobre los derechos recogidos en el convenio.*** Lo que se propone con la Práctica procedimental 9° es encontrar un equilibrio entre la aplicación de límites temporales razonables y ofrecer la cobertura de asistencia al contribuyente. En definitiva, a los plazos y la información deben interpretarse a favor del objeto y fin del Tratado internacional. Como práctica idónea se establece que la administración tributaria, al momento de realizar el ajuste, notifique al contribuyente conjuntamente la información que puede iniciar un MAP<sup>487</sup>.

**Práctica idónea N° 10: *Evitar que se imposibilite optar por la eliminación de la doble imposición a través de un procedimiento amistoso por ajuste o notificación fuera de plazo.*** Es decir que se debe evitar la exclusión del MAP debido a ajustes o notificación tardía. Si una Administración está procediendo a realizar un ajuste que puede dar lugar al inicio de un Procedimiento Amistoso, deberá notificarlo cuanto antes. Además, los plazos

---

<sup>487</sup> Si bien la responsabilidad de la presentación en plazo para poder optar al PROCAMIS descansa en el contribuyente y es el contribuyente quien debe dar los pasos pertinentes para asegurarse de que no expiren dichos plazos, sería conveniente que la administración tributaria que practica el ajuste informara al contribuyente sobre los derechos que le otorga el convenio aplicable, incluyendo la información sobre los plazos que éste contenga para el inicio del PROCAMIS. Esta comunicación o información por escrito podría incluirse en el momento de la notificación formal del ajuste propuesto y contener explicaciones generales sobre la disponibilidad del PROCAMIS y del proceder que deba seguirse para garantizar el acceso al mismo. Algunas administraciones ya han hecho efectiva esta práctica idónea e informan a los contribuyentes, en el momento de comunicar el ajuste propuesto, tanto de los derechos que les confieren la legislación interna y los convenios como de sus obligaciones, lo que ha generado buenas reacciones y resultados. Véase: OCDE, MEMAP: (2007, p. 24).

del Derecho Interno no deberían obstaculizar el inicio del MAP, atento a la Convención de Viena sobre el Derecho de Tratados<sup>488</sup>.

**Práctica idónea N° 11: *Prestación de un procedimiento amistoso en los casos definidos como “elusión fiscal”***. Existe un prejuicio relacionado con las causas en que se presume un fraude de ley tributario, la elusión fiscal o una actitud fraudulenta del contribuyente, los cuales no podrían ser admisibles para ser calificados como elegibles dentro del MAP. A simple vista podríamos argumentar que, a raíz de uno de los objetos del Tratado internacional, como lo es evitar el fraude fiscal internacional, dicha práctica podría estar plenamente fundada en uno de los objetos del Tratado. Lo cierto es que no podemos partir de una presunción de “fraude” o “elusión” para denegar el inicio del MAP o un Acuerdo Amistoso. Las normas tratadas dentro de este punto se conciben en dicho contexto. En este punto la doctrina indica que no puede la consideración de fraude de ley conllevar la pena (agregamos *atípica*) de tener que olvidar el MAP como fórmula para evitar la doble imposición internacional, ni de la Autoridad Competente del Estado el que es residente, y menos aún del otro Estado<sup>489</sup>. En dichos términos, la OCDE recomienda a los Estados que no aplique los límites señalados cuando aplique normativas antiabuso y que no se justifique el rechazo de la solicitud del MAP en el ajuste producto de una normativa antiabuso interna<sup>490</sup>.

**Práctica idónea N° 12: *Los países deben eliminar o minimizar las “excepciones” de acceso a los procedimientos amistosos***. Esta previsión está orientada a beneficiar a cada una de las partes interesadas. Frente al espíritu y objetivos de los CDI, los países deben limitar al mínimo toda excepción al inicio del MAP. También deben rectificar toda falta de

---

<sup>488</sup> Dentro de la práctica procedimental idónea 10 se establece un tópico, a nuestro modo de ver impracticable, para las Administraciones Tributarias, que es el siguiente: *Cuando el ajuste se proponga una vez expirado el plazo previsto en el convenio bilateral, de forma que se impida al contribuyente obtener la subsanación de la doble imposición en el otro país a través de un PROCAMIS, el país que realiza el ajuste debe estar dispuesto a retirar unilateralmente el ajuste a fin de evitar la doble imposición, excepto en aquellos casos en los que los ajustes estén relacionados con actos que constituyan fraude, incumplimiento doloso o negligencia culposa*. OCDE, MEMAP: (2007, p. 26). Sólo creemos utilizable dicha práctica cuando el responsable de la perención del término sea la propia administración tributaria, sólo en dicho caso y por medio de una ley previa se podría pretender renunciar al ajuste, siempre y cuando sea el mismo considerado ilegítimo.

<sup>489</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 276).

<sup>490</sup> YEMA J.C., y M.G. DISKENSTEIN: (2008, p. 199).



coherencia entre las normativas internas, las prácticas, y su red de Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición. Si existiesen impedimentos internos al inicio del MAP, como mínimo los países deben publicar los mismos. Pensamos que sería deseable que sean notificados con los actos de liquidación de la deuda, donde se informe la vía amistosa y los impedimentos<sup>491</sup>. En muchas ocasiones se deniega el MAP por motivos de política interna. Es dable advertir que el MAP, utilizado para resolver conflictos particulares del Tratado, es un procedimiento jurídico y no político, y además existe una obligación de las Autoridades Competentes de interesarse por la resolución del conflicto de acuerdo con el principio de la buena fe y con el cumplimiento del fin y objeto del Tratado que en definitiva es “eliminar la doble imposición” y no “tratar de eliminarla” como se argumenta en algunas oportunidades.

**Práctica idónea N° 13: *Presentación realizada por el contribuyente ante las autoridades competentes.*** Se concibe la recomendación comentada dentro del contexto de la solicitud de MAP por parte de un contribuyente u obligado. Se recomienda, como una cuestión muy práctica, que el contribuyente realice una presentación simultánea a ambas Autoridades Competentes<sup>492</sup>. En el caso de encontrarnos con casos inusuales, complejos, especiales, complicados, se recomienda que se admita la presentación, sea a uno o a ambas AC, dándose una oportunidad a los contribuyentes de fundamentarlos y probarlos.

**Práctica idónea N° 14: *Cooperación y transparencia.*** A la práctica comentada se la concibe dentro del contexto de las relaciones jurídicas tributarias procedimentales entre los contribuyentes y las Autoridades Competentes en el MAP. Las interrelaciones se proyectan desde la cooperación del contribuyente con la Autoridad Competente y la asistencia de la

---

<sup>491</sup> OCDE, MEMAP: (2007, p. 28).

<sup>492</sup> Advierten los Comentarios que si bien este tipo de presentación no debe considerarse práctica habitual en todos los casos, ni sustituir la colaboración que debe prestar el contribuyente en la fase de análisis, sí se anima a las autoridades competentes a que consideren cursar esta invitación en los casos en los que resulte pertinente, siempre que el momento y los recursos económicos lo permitan. En este mismo sentido, la experiencia demuestra que las propuestas de resolución planteadas por los contribuyentes pueden resultar valiosas y constructivas. No obstante, en caso de incluir una propuesta de resolución puede incurrirse en el riesgo de que una de las autoridades competentes se base indebidamente en ella como “posición del contribuyente” dejando por ello de analizar otras opciones razonables. Todas las partes deben tener en cuenta que el objetivo último es resolver el caso, y dicha resolución podrá incluir o no elementos de la propuesta planteada por el contribuyente. OCDE, MEMAP: (2007, p. 29).

AC al contribuyente. Además de la transparencia en la resolución de los casos y en el acceso a la información por parte del interesado. La buena práctica procedimental se construye desde una relación jurídica tributaria procedimental cooperativa y transparente. Se hace hincapié en que la presentación oportuna de la información solicitada, por los contribuyentes y por las Autoridades Competentes, es esencial para que las AC de ambos Estados puedan llegar a un acuerdo justo y rápido<sup>493</sup>.

**Práctica idónea N° 15: Reuniones entre autoridades competentes.** La recomendación que se comenta está orientada a las relaciones jurídicas tributarias de naturaleza procedimental entre las AC, mientras que la práctica idónea anterior se encargaba de la relación entre los contribuyentes e interesados con la AC. Ambas son relaciones dentro de un complejo cuadro de conexiones de naturaleza tributaria y procedimental. En la Práctica Idónea 15 también se presenta la necesidad de una comunicación fluida, flexible, informal, entre las propias Autoridades Competentes, a la que debe sumarse la transparencia y publicidad del procedimiento, por lo menos para los interesados y legitimados. Cada AC debe realizar y enviar a la otra AC, un *Position Paper*, a los fines de su evaluación. Es deseable que el mismo se encuentre accesible para el contribuyente. En segundo lugar, el MEMAP considera positivas y aconsejable las reuniones personales entre las Administraciones, para afianzar la naturaleza bilateral del procedimiento.

**Práctica idónea N° 16: Mejora del proceso bilateral.** La práctica comentada nace con la necesidad de solventar la bilateralidad del procedimiento y, de esa forma, mejorar su funcionamiento. El enfoque bilateral del MAP y la propuesta de mejorar el funcionamiento del mismo, es en demasía trascendente. Las reuniones bilaterales posibilitan una discusión más abierta y la búsqueda de un criterio unificado al caso concreto. La adopción de un criterio unificado puede llevar a un resultado beneficioso para ambas partes y a una resolución sin dilaciones ni obstáculos generados por las distancias físicas y culturales. En este sentido, advirtiéndose la diversidad señalada, en muchos casos es aconsejable el uso de intérpretes que faciliten los encuentros<sup>494</sup>. Cuando nos encontramos con casos complejos el MEMAP recomienda su resolución dentro de un plazo razonable. Las Autoridades

---

<sup>493</sup> Remitimos al capítulo III donde se evaluarán los fundamentos del Procedimiento Amistoso, dentro de los principios de *cooperación y transparencia*.

<sup>494</sup> OCDE, MEMAP: (2007, p. 34).

Competentes podrían utilizar procedimientos alternativos para complementar el procedimiento, tanto en la fase nacional como internacional<sup>495</sup>.

**Práctica idónea N° 17: *Resúmenes sobre las decisiones adoptadas.*** Una buena práctica procedimental por parte de los Estados, desde el punto de vista de las políticas públicas en materia de tutela de derechos, es la publicación de los sumarios o resúmenes de los casos. A diferencia de la resolución de conflictos en derecho mercantil o privado, donde prima la confidencialidad de las decisiones y contratos entre las partes, en el Derecho Público es una exigencia de las políticas públicas y la lucha en contra de la corrupción de los funcionarios. Una de las preocupaciones por parte de las Administraciones o Estados, es frente a la publicación de los acuerdos amistosos que sean utilizados como criterios interpretativos o como precedentes<sup>496</sup>. Dentro de este tópico se advierte que se debe notificar un resumen de la resolución o el acuerdo al contribuyente, como garantía mínima para proteger sus legítimos derechos dentro del MAP.

**Práctica idónea N° 18: *Recomendaciones sobre los procedimientos amistosos que se alarguen por más de dos años.*** Las buenas prácticas dentro de los principios de índole procedimental aconsejan que las resoluciones de los litigios, conflictos y disputas, sean resueltas dentro de un plazo razonable y sin dilaciones no justificadas. Tanto el MEMAP como los comentarios al Modelo de la OCDE recomiendan que las AC se fijen como plazo tope de conclusión del MAP dos años desde la solicitud comunicada a la otra AC. El plazo, según el MEMAP, el Comentario al MCOCDE y el REPA, comenzaría a computarse con la

---

<sup>495</sup> La facilitación, la mediación, conciliación y el recurso a expertos contribuyen al desarrollo del procedimiento. Las aportaciones de expertos en el sector concreto de actividad del contribuyente (bancos, farmacéuticas, etc.), en derecho tributario, economía, etc., pueden llegar a aportar claridad a la resolución que se busca instrumentar. Permitirán identificar los hechos del caso, los problemas concretos, individualizar las posibles decisiones, la información y los conceptos clave para la resolución del conflicto. La técnica de mediación o la intervención de expertos pueden resultar útiles, en muchos casos. También pueden evitar tener que iniciar un procedimiento arbitral más formal (art. 25.5 MCOCDE) en virtud de aquellos convenios que prevén esta posibilidad. OCDE, MEMAP: (2007, p. 34).

<sup>496</sup> Las soluciones prácticas y pragmáticas alcanzadas en los PROCAMIS con un grado importante de controversia suelen ser el resultado de concesiones y acuerdos mutuos entre las partes, por lo que el procedimiento normal es el de la consideración holística del caso. OCDE, MEMAP: (2007, p. 35).

apertura internacional del procedimiento, es decir, cuando una AC comunica a la otra AC notificándole la presentación realizada por el contribuyente<sup>497</sup>.

**Práctica idónea N° 19: *Evitar las restricciones de acceso a los procedimientos amistosos a través de convenios de liquidación o Acuerdos Previos de Valoración Unilaterales.*** La buena práctica procesal está destinada a evitar incluir una renuncia a la posibilidad de acceder al MAP cuando exista una liquidación interna cuestionada. No puede obligarse al contribuyente a renunciar a la reclamación interna para poder acceder al MAP. Cualquier disposición así aplicada estaría contradiciendo el CDI firmado por el Estado, de haber seguido al MCODE de 1977. El Modelo de Convenio Tributario de la OCDE ofrece posibilidades de recurso, como se establece en el apartado 1 del art. 25 “*con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de estos Estados*”. El apartado 2 del mismo artículo establece el método de ejecución del acuerdo mutuo: “*(el acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados Contratantes*”.

**Práctica idónea N° 20: *Eliminación de la doble imposición en relación con los intereses.*** Lo idóneo es que las Autoridades Competentes consideren la adopción de criterios flexibles que permitan minorar toda carga indebida impuesta a los contribuyentes en concepto de intereses, resultante de las divergencias de criterio de los países respecto del tratamiento de su pago en relación con los casos remitidos a resolución por medio de Procedimientos Amistosos. La falta de suspensión de capital, intereses y sanciones, al interponerse el MAP, actuaría de manera negativa en la promoción del procedimiento.

**Práctica idónea N° 21: *Suspensión de la recaudación durante el procedimiento amistoso.*** Como todo recurso de naturaleza tributaria, dependiendo -claro está- de la legislación que se analice, al haber interpuesto el recurso del MAP debería tener efecto suspensivo del pago de la deuda tributaria intimada. Lo adecuado, y el objetivo que debe plantearse la administración, es ofrecer un mecanismo de suspensión o aplazamiento de la liquidación de la deuda tributaria (junto con los intereses que de ella se desprendan) o de la

---

<sup>497</sup> Como política fiscal dentro del MAP se recomienda en aquellos casos en los que se hayan excedido -o haya probabilidad de que se excedan- los plazos que se consideren razonables, es aconsejable que los altos cargos integrados en las autoridades competentes procedan a su revisión a fin de determinar las razones que motivan el retraso y acuerden posteriormente un criterio que permita concluirlos de forma efectiva. OCDE, MEMAP: (2007, p. 38).

actuación recaudatoria de una administración tributaria, en relación con el impuesto sobre la renta objeto de la solicitud de asistencia planteada a la Autoridad Competente<sup>498</sup>.

**Práctica idónea N° 22: *Fácil acceso a la autoridad competente.*** Lo idóneo de la práctica, en primer término, está relacionado con conocer la identidad de las AC, junto con sus datos de contacto. Además, la información se debe mantener actualizada. Señala que al frente de la Autoridad Competente deben encontrarse los funcionarios con competencias de decisión y resolución de los casos. Para que la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición tenga la máxima efectividad y eficacia, es importante contar con Autoridades Competentes a las que los contribuyentes puedan acceder con facilidad, y que tengan capacidad suficiente para resolver el conflicto por sí o conjuntamente con la otra AC.

**Práctica idónea N° 23: *Independencia y recursos de una autoridad competente.*** Con referencia a la independencia de la Autoridad Competente, se recomienda que las mismas no sean aquéllas que hayan practicado el ajuste fiscal realizado al contribuyente. Ello podría garantizar la independencia dentro del Procedimiento Amistoso. Por ello, el MEMAP afirma que “...*para fomentar la independencia en la revisión de un caso por una autoridad competente, se recomienda que esta sean autónomas de la función inspectora ejercida por las administraciones tributarias...*”<sup>499</sup>. El principio rector está relacionado con que la función de la Autoridad Competente *es la de garantizar una aplicación justa y adecuada del Convenio para Evitar la Doble Imposición.*

**Práctica idónea N° 24: *Indicadores de ejecución de la función desarrollada por la autoridad competente y del personal que la integra.*** La recomendación que se comenta está relacionada con la gestión de la AC y con la auditoría de su eficiencia, denominada como auditoría de gestión u operacional. Como lo establece el MEMAP, la utilización de

---

<sup>498</sup> Esta decisión de suspender o diferir la recaudación puede hacerse tras una valoración del riesgo que lleve a cabo la administración tributaria para determinar la capacidad de pago o la calificación crediticia del contribuyente. La suspensión/aplazamiento puede iniciarse desde el momento de la solicitud y permanecer vigente hasta la resolución del caso por las autoridades competentes. En algunos países, la suspensión o aplazamiento de las actuaciones recaudatorias es imposible por razones diversas que exceden de la mera adopción de criterios políticos sobre esta cuestión. En tal caso, la aceptación de garantías en lugar de la exigencia del pago mientras se lleven a cabo las actuaciones entre autoridades competentes puede ayudar a minimizar las consecuencias de la doble imposición. OCDE, MEMAP; (2007, p. 45).

<sup>499</sup> Práctica Idónea Nro. 23, “Independencia y Recursos de una Autoridad Competente”, MEMAP, OCDE, p. 49.

indicadores de ejecución adecuados para la función de Autoridad Competente y del personal que la integra, relacionados con la coherencia en la aplicación del procedimiento, la adecuación del MEMAP a la actividad de la AC, los plazos de resolución y los resultados obtenidos desde la perspectiva de la consecución de objetivos y la adhesión a los principios fijados, ayudan a mejorar los objetivos básicos de los Procedimientos Amistosos.

**Práctica idónea N° 25: *Implantación y fomento de Procedimientos acelerados entre autoridades competentes (PAAC) y Acuerdos previos de valoración de precios de transferencia bilaterales (APV)*.** La implantación y promoción activa de los PAAC y APV reducirá el número de controversias internacionales de índole tributaria y dotará de transparencia y de mayor certidumbre.

Dentro del Capítulo IV y V se integrarán las prácticas idóneas al desarrollo del Procedimiento Amistoso dentro del REPA.

## **6.7 ANTECEDENTES EN LA ORGANIZACIÓN DE NACIONES UNIDAS (ONU)**

Es dable recalcar que la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo se realizó como una consecuencia de los continuos esfuerzos internacionales orientados a eliminar la doble tributación. Nace como un aporte más a los trabajos existentes. Los esfuerzos, iniciados por la Sociedad de las Naciones y proseguidos por la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) -actualmente la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)- y en varios foros regionales, también fueron abordados, con menos éxito que la OCDE, por las Naciones Unidas, desde el Consejo Económico y Social (ECOSOC).

El Consejo Económico y Social, en su resolución 1273 (XLIII), aprobada el 4 de agosto de 1967, reconoció la conveniencia de fomentar la concertación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo. A raíz de ello, el Secretario General estableció en 1968 el Grupo Especial de Expertos en Acuerdos Fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo, compuesto por funcionarios y expertos fiscales

de los mismos, designados a título personal. En 1980, tras las deliberaciones del Grupo de Expertos, las Naciones Unidas publicó la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. El Convenio se sumaba al Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo de 1979. En su resolución 1980/13, del 28 de abril de 1980, el Consejo Económico y Social dio al Grupo de Expertos el nuevo nombre de “Grupo ad hoc de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación” (Grupo ad hoc de Expertos), en reconocimiento de la importancia de la cooperación fiscal internacional en los asuntos no relacionados con los acuerdos fiscales. En 1990, el Grupo ad hoc de Expertos tomó nota de las importantes transformaciones ocurridas en el entorno económico, financiero y fiscal internacional, repercusiones fiscales de los nuevos instrumentos financieros y regímenes de precios de transferencia, el crecimiento de los paraísos fiscales y la globalización, que afectaban las relaciones económicas internacionales y en especial a los sistemas fiscales internacionales. En dicho contexto, el Grupo ad hoc de Expertos continuó revisando y actualizando la Convención modelo de las Naciones Unidas y el Manual. El resultado fue una nueva versión de la Convención Modelo de las Naciones Unidas (revisada en 1999 y publicada en 2001) y una nueva versión del Manual (publicado electrónicamente en 2003). En noviembre de 2004, por la resolución 2004/69 del ECOSOC, el Grupo ad hoc de Expertos adquirió rango de Comité, que continúa siendo su forma actual<sup>500</sup>. Todo ello llevó a la revisión de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación (2011) y el Manual de las Naciones Unidas en tema específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo (2015).

Con referencia a la cláusula de Resolución de Conflictos del Modelo ONU encontramos una evolución a la par del Modelo de la OCDE, con lo cual el cambio de paradigmas estuvo dado con el Modelo de 2011, dos años después del Modelo 2008. Dentro del art. 25 del Modelo ONU existe una pequeña innovación y diferencia con respecto al Modelo de Convenio de la OCDE. El Modelo ONU trae consigo dos variantes del art. 25. La variante “A” idéntica a las versiones anteriores del Modelo y la variante “B”,

---

<sup>500</sup> ONU: “Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo – Revisión 2011”, Naciones Unidas, Nueva York, 2013, p. V y ss.

con la incorporación de una cláusula arbitral. Dentro de la variante “B” se incorpora un 5º párrafo –similar, por no decir prácticamente idéntico al art. 25.5 del MCOCDE-, como a continuación se detalla<sup>501</sup>.

5. Si,

a) en aplicación del párrafo 1, una persona ha presentado un caso a la Autoridad Competente de un Estado contratante por considerar que las acciones de uno o ambos Estados contratantes han dado lugar a una tributación de dicha persona no conforme con las disposiciones de la presente Convención y

b) las autoridades competentes no pueden llegar a un acuerdo para resolver ese caso en aplicación del párrafo 2 en un plazo de dos años a partir de la presentación del caso a la Autoridad Competente del otro Estado contratante, todas las cuestiones no resueltas dimanantes del caso serán sometidas a arbitraje, si una de las Autoridades Competentes así lo solicita.

La persona que haya presentado el caso recibirá una notificación de la solicitud. Ahora bien, esas cuestiones no resueltas no serán sometidas a arbitraje si un tribunal o tribunal administrativo de uno u otro Estado ya ha emitido un fallo sobre esas cuestiones. La decisión arbitral será vinculante para ambos Estados contratantes y se aplicará, a pesar de los límites temporales que la legislación interna de esos Estados pudiere imponer, a no ser que ambas Autoridades Competentes convengan de mutuo acuerdo una solución diferente antes de transcurridos seis meses desde que se les haya comunicado la decisión, o que una persona directamente afectada por el caso no acepte el acuerdo mutuo para la aplicación de la decisión arbitral. Las Autoridades Competentes de los Estados contratantes resolverán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este párrafo.

El profesor Hugh Ault, en el Capítulo VIII “Resolución de Conflictos: el procedimiento de acuerdo mutuo” del Manual (2015), manifiesta que los pros y los contra del arbitraje fueron ampliamente debatidos por el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas, lo que llevó a la modificación de la Convención Modelo de Naciones Unidas, incorporándose dos

---

<sup>501</sup> MCONU, (2013, p. 29 y 30).



previsiones al respecto, con una sustancial diferencia con el Modelo OCDE, descripta precedentemente. El autor fundamenta la diferencia en cuanto no existe un criterio uniforme al respecto sobre la incorporación de una cláusula arbitral, por ello el Modelo ONU propone dos cláusulas para la elección de cada Estado parte<sup>502</sup>.

Aparte del Modelo y del Manual, la ONU incorpora dentro de los instrumentos que buscan una resolución efectiva al problema de la doble imposición internacional, una Guía para el desarrollo de los procedimientos de acuerdo mutuo bajo la órbita de los Tratados de Doble Imposición. La Guía de la ONU se basa principalmente en el MEMAP con las adaptaciones referentes al Modelo ONU del año 2011. Parte de una ayuda a los países que tienen una experiencia limitada en el desarrollo de los procedimientos amistosos<sup>503</sup>. Las Guías de la ONU comprenden tres trabajos publicados:

a. *Guide to the Mutual Agreement Procedure under Tax Treaties* (E/C.18/2010/CRP.2/Add.1) 8 October 2010.

b. *Note on Dispute Resolution: Guide to Mutual Service Agreement Procedure* (E/C.18/2011/CRP.4) 11 October 2011.

c. *Guide to the Mutual Agreement Procedure under Tax Treaties as agreed by the Committee of Experts in their annual meeting in 2012*.

Los trabajos mencionados son sustancialmente idénticos al MEMAP, que hemos analizado precedentemente.

## **6.8 LA CÁMARA DE COMERCIO INTERNACIONAL Y LOS PROCEDIMIENTOS DE RESOLUCIÓN DE DISPUTAS A NIVEL FISCAL INTERNACIONAL**

---

<sup>502</sup> AULT, H.: “Resolución de Conflictos: el procedimiento de acuerdo mutuo”, en: ONU, *Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo*, Naciones Unidas – ITC – CIAT, Nueva York, 2015, p. 359 y ss.

<sup>503</sup> Véase en línea (04.10.2015): <http://www.un.org/esa/ffd/tax-committee/ta-gmap.html>

Al haber analizado los antecedentes históricos en el Derecho Internacional Público, es necesario para una mayor comprensión y amplitud, analizar la temática planteada desde el Derecho Mercantil Internacional en las propuestas que han tenido los Organismos internacionales, como lo son -entre otras- la Cámara de Comercio Internacional sobre nuestra materia, que algo hemos adelantado e inferido al respecto. Advirtió en su momento Sampay que, acerca de la acción que cumplen, con referencia al Derecho Fiscal Internacional, los grandes organismos políticos internacionales surgidos después de las dos últimas Guerras como instrumentos de los países vencedores -*la Sociedad de Naciones y la Organización de las Naciones Unidas*-, conviene mostrar la labor paralela que desarrolló la llamada *Chambre du Commerce International*<sup>504</sup>.

La Cámara de Comercio Internacional fue creada en junio de 1919, en París, y constituida por los negocios internacionales: puso en el orden del día de su primera reunión el problema de la “*doble imposición*”<sup>505</sup> y la preocupación constante por la resolución de estos conflictos, implementando el mecanismo del arbitraje internacional mediante su institucionalización en la Corte Internacional de Arbitraje<sup>506</sup>.

El Congreso que este organismo celebró en Londres, al año siguiente, votó cuatro principios generales y organizó un Comité especial, presidido por el economista neerlandés Suyling, cuya *Memoria* fue objeto de deliberaciones en los Congresos realizados por la

---

<sup>504</sup> SAMPAY, A. E.: (1951, pp. 151 y ss.).

<sup>505</sup> Nos dice Sampay que ya diversas Instituciones Internacionales para el estudio del Derecho de Gentes se habían ocupado del Derecho Fiscal Internacional, por ejemplo en la Sesión del Instituto de Derecho Internacional realizado en Copenhague, en 1897, por medio de internacionalistas de la talla de Lehr y Weiss, e iban arribando a conclusiones justas que, por lo mismo, eran contrarias a los intereses del capitalismo internacional. En definitiva se sostuvo que el país de la fuente de la riqueza jurídicamente instrumentada como “bienes muebles incorpóreos”, al modo de las acciones de sociedades anónimas, es quien tiene el derecho de gravarla, porque, a la postre, esos instrumentos jurídicos hacen efectivo un derecho a riquezas reales en el país donde están situadas. SAMPAY, A. E.: (1951, pp. 151 y ss.).

<sup>506</sup> Esta Corte, creada por la Cámara de Comercio Internacional (ICC), goza de amplio prestigio, tanto por su antigüedad como por su intensa actividad en el mundo del arbitraje. Basta señalar que a fines de 1991, el número de casos bajo arbitraje era de 750, con 333 nuevos casos sometidos durante el año 1990. Ver los datos en: International Court of Arbitration, Bulletin, Vol. I, nº 1, junio 1990. En el año 2002 la ICC recibió 593 nuevos casos para arbitraje. Esto representó un incremento del 4,77 % con respecto al número de casos recibidos en el 2001. Las estadísticas con respecto al 2003 y 2004, estarán disponibles en el 2005. Para más información sobre arbitraje de la Corte Internacional de Arbitraje de la ICC se puede consultar: SILVA ROMERO, E., “Informe de la Corte Internacional de Arbitraje de la CCI”, AA. VV., en Derecho del Comercio Internacional: temas y actualidades, “Solución de Controversias”, T. 1, Ed. al cuidado de KLOR y FERNÁNDEZ ARROYO, ZAVALÍA, Argentina, 2004, pp. 425 y ss. Las nuevas reglas de ADR de la ICC que entraron en vigencia el 1º de julio de 2001 pueden consultarse en la web: [www.iccadr.org](http://www.iccadr.org).

Cámara de Comercio Internacional durante los años 1932, 1933 y 1934<sup>507</sup>. Además, este organismo entró en relaciones oficiales con la Sociedad de Naciones y con posterioridad con Naciones Unidas, y al decir de Sampay, no hay que olvidar que tras bambalinas es el actor principal, que vimos provocando el comienzo de la acción y que, a pesar de su ausencia de la escena, se presiente en constante movimiento la Cámara de Comercio Internacional<sup>508</sup>. Como veremos, la ICC está en la actualidad influyendo para la consolidación de una cláusula de resolución de conflictos eficiente, con inclusión del Arbitraje Internacional como mecanismo alternativo; es más, ofreciéndose ella misma como foro arbitral, como veremos.

La ICC se ocupó de estas cuestiones hasta el punto de formular una resolución en 1984 sobre el Procedimiento Amistoso. La propuesta de la ICC estaba relacionada con dotar de mayor participación al contribuyente en el procedimiento a los efectos de aportar y producir pruebas, ser oído, y en caso de imposibilidad de obtener un Acuerdo Amistoso dentro de un tiempo prudente, a opción del contribuyente, someter el caso a una comisión de arbitraje<sup>509</sup>.

La Comisión de Impuestos de la ICC preparó y debatió el 3 de mayo de 2000 sobre “a *Policy Statement concernig Arbitration in Tax Matters*”. En esa oportunidad se implementó el Arbitraje Internacional en materia de impuestos, en conformidad con las *guías o guidelines* establecidas por la *ICC Policy Statement*. La comisión ha preparado un modelo de artículo para ser adoptado en las convenciones bilaterales -CDIs entre Estados<sup>510</sup> para los casos en que fracase el procedimiento amistoso del art. 25 CDIs, ya sea por excederse el plazo de 2 años para resolverlo. o cuando el contribuyente entienda que el mismo no está de acuerdo con el CDIs<sup>511</sup> firmado por el Estado.

---

<sup>507</sup> SAMPAY, A. E.: (1951, pp. 153 y ss.).

<sup>508</sup> Por eso, es muy importante destacar, siguiendo al autor referenciado, que las convenciones-tipo preparadas en Ginebra en 1928 y, más rigurosamente, las adoptadas en Londres en 1928 y, más rigurosamente, las adoptadas en Londres en 1946, lo mismo que la nueva doctrina jurídica propagada, tiende a hacer efectivo lo que 1925 afirmaba la comisión de expertos fiscales de la Sociedad de las Naciones. Véase: SAMPAY, A. E.: (1951, pp. 154 y ss.).

<sup>509</sup> LINDENCRONA G. y N. MATTSSON: (1990, pp. 272).

<sup>510</sup> Véase: ANNEX 5º, “Arbitration in International tax matters – bilateral convention article”, en: *Improving the Process for Resolving International Tax Disputes*, OECD, 2004, pp. 48 y ss.

No obstante, la ausencia de resultados concretos directos, en lo que al establecimiento de una institución arbitral internacional en materia tributaria, tanto la *Internacional Fiscal Association*, la “*Cámara de Comercio Internacional*”, la “*Asociación Mundial de Abogados*”, el “*Institute of German Chartered Accountants*” y el “*Business and Industry Advisory Comité*” (BIAC)<sup>512</sup> de la OCDE constituyen, entre otros, relevantes organismos internacionales, cuyos estudios y actividades han supuesto siempre un valioso apoyo a la idea del arbitraje internacional tributario como mecanismo de resolución de los conflictos internacionales<sup>513</sup>.

En un último informe presentado por la ICC, enero de 2015, destaca que la misma representa - y su caso habla con autoridad- las empresas de todos los sectores del mundo y es una institución arbitral bien establecida por medio de una Corte Internacional de Arbitraje, proporcionando además otros tipos de mecanismos no arbitrales denominados

---

<sup>511</sup> “Article 25 A – Arbitration: 1. [...] if the competent authority to which the case was presented has not either itself or by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State arrived at a solution within two years of the date on which the case was so presented or if the taxpayer considers that the solution which has been arrived at is not in accordance with the Convention.” Ver: ANNEX 5º, “Arbitration in International tax matters – bilateral convention article”, en: *Improving the Process for Resolving International Tax Disputes*, OECD, 2004, pp. 48 y ss. Este artículo destaca una cuestión común al tratar el tema del procedimiento amistoso y el arbitraje internacional. Esta cuestión está relacionada en conceptuar lo que debe entenderse por: “which has been arrived at is not in accordance with the Convention”, cuestión ésta que ya hemos analizado en el punto 2 de este trabajo.

<sup>512</sup> Recientemente puede verse el informe del BIAC ante la OCDE dentro del Plan de Acción BEBS, sobre el desarrollo de la Acción 14; BIAC Tax Committee, “Ref.: Discussion Draft: OECD BEPS Action 14 – “Make dispute resolution mechanisms more effective”, en: BEPS Action 14: Comments Received on Public Discussion Draft, OCDE, Paris, 2015, p. 40 y ss.; El informe parte de dos perspectivas, la primera desde el punto de vista gubernamental. Indica que los países van aceptar el Plan BEPS, atento a que es visto como una ventaja estratégica. En dicho contexto la mayoría de los observadores han reconocido que es probable que el proyecto BEPS se una fuente de conflictos fiscales internacionales. Es necesario para el caso instaurar un mecanismo de resolución de disputas ampliamente apoyado por los países con el objetivo de garantizar una aplicación justa y predecible sobre las normas recientemente configuradas. Desde una segunda perspectiva, en relación con los negocios internacionales, el éxito o no, del plan de acción BEPS, y la aceptación por parte de las empresas y grupos empresarios, depende esencialmente del punto tratado anteriormente. BIAC: (2015, p. 41).

<sup>513</sup> Se puede ver: RIBES RIBES, A.: (2002, pp. 427 y ss.); Seguimos en estos aspectos a NAVARRINE, S. C. y ASOREY, R. O., en: *Arbitraje: Jurisdicción Arbitral en controversias con el Estado y Proceso Arbitral en cuestiones tributarias*, “Antecedentes Internacionales del Arbitraje”, La Ley, Bs. As., 1990, pp. 35 y ss., nos dicen los autores citados que “Ciertas entidades, como la Cámara de Comercio Internacional (ICC), el Instituto de Arbitraje de la Cámara de Comercio de Estocolmo y la Comisión Interamericana de Arbitraje Comercial, además de administrar el arbitraje, dedican sus esfuerzos institucionales a la promoción del arbitraje. Sin embargo, existen otras entidades internacional que no tienen sistemas de arbitrajes organizados pero dedican sus esfuerzos a difundir el arbitraje a nivel internacional” (1990, p. 36.).

como ADR. Después de años de investigación y experiencia práctica en la materia, la ICC entiende firmemente que un sistema de solución de conflictos eficaces garantiza, sin lugar a dudas, la seguridad jurídica y la previsibilidad de las inversiones realizadas por las empresas. Es de suma importancia para mejorar el comercio internacional, la inversión extranjera directa y el crecimiento económico de los Estados en vías de desarrollo. Además las nuevas reglas formuladas a nivel de la OCDE en el Plan de Acción BEPS son susceptibles de crear conflictos nuevos de interpretación y aplicación, los cuales introducirán incertidumbre y conducirán inevitablemente a un mayor riesgo de doble imposición internacional. En este contexto vaticinan, como consecuencia, un creciente aumento de las disputas tributarias internacionales. Dentro del plan proyectado, sólo un mecanismo sólido de resolución de disputas “obligatorio” y “vinculante” garantizará a las empresas y todos los sujetos responsables del Plan de Acción BEPS, que se aminore al extremo la doble imposición internacional y sus riesgos<sup>514</sup>.

Sobre la base de la experiencia en arbitraje en cuestiones no tributarias, atento a que las objeciones al procedimiento arbitral son similares a otros sectores, la ICC identifica las siguientes claves para tratar de abordar de manera exitosa la cuestión: a) desarrollar un conocimiento profundo sobre los obstáculos a superar; b) estudiar la experiencia de los mecanismos de resolución de conflictos alternativos exitosos en otras áreas; c) esquematizar los enfoques propuestos frente a los obstáculos atinentes al uso del arbitraje para solucionar conflictos fiscales internacionales. Por ejemplo, confrontar la transparencia frente a la confidencialidad del laudo resolutorio; d) desarrollar un enfoque que se apoye principalmente en mecanismos de resolución de conflictos, amplios, accesibles, que sean eficaces y eficientes, que animen a los Estados a su implementación, entendiéndose que el arbitraje es la excepción y no la regla. Dichos mecanismos, en definitiva, tenderán a hacer más eficiente el procedimiento para llegar a un mutuo consenso o acuerdo entre los Estados; e) desarrollar un amplio consenso sobre los enfoques propuestos; f) implementar los mecanismos descriptos -ADR y Arbitraje Internacional- dentro de una institución que

---

<sup>514</sup> ICC, “Comments to the OECD Discussion Draft on BEPS Action 14: “Make dispute resolution mechanisms more effective”, en: BEPS Action 14: Comments Received on Public Discussion Draft, OCDE, Paris, 2015, p. 187 y ss.

tenga una amplia experiencia en la administración de mecanismos de resolución de conflictos dentro de otros contextos<sup>515</sup>: la Corte Arbitral de la ICC.

A estas alturas observamos que la ICC ya no quiere permanecer en las sombras, sino ser un actor visible dentro de las nuevas perspectivas de la Fiscalidad Internacional. Con referencia a la impronta de la propuesta de la ICC, dudamos verdaderamente de su independencia e imparcialidad frente a los conflictos fiscales internacionales, al igual que el procedimiento ante el CIADI, como veremos a continuación.

Por último, la ICC enuncia cuales son, a su modo de ver y desde la perspectiva de los Estados, los obstáculos con referencia al arbitraje obligatorio para resolver las disputas tributarias internacionales: a) la percepción de una pérdida de soberanía, más allá de la sensibilidad que implican las cuestiones “tributarias”; b) dificultad de identificar árbitros o expertos reconocidos y verdaderamente independiente; c) el alto costo que implicaría el procedimiento; d) la confidencialidad del resultado de los procesos; e) la ampliación de los efectos del proceso (*scope creep*) a otros procesos similares y las confusiones que se pueden generar al respecto; f) el escepticismo que genera el procedimiento arbitral. Señala que la lista es orientativa y que las objeciones siempre han existido en otras materias que no tienen que ver con los impuestos, y en las mismas se han desarrollado con éxito mecanismos alternativos de solución de conflictos eficaces. Todo hace pensar que ello puede trasladarse al ámbito de la Fiscalidad Internacional<sup>516</sup>.

#### **6.8.1 LA IMPORTANCIA DE LA CONVENCIÓN DE NUEVA YORK SOBRE EL RECONOCIMIENTO Y EJECUCIÓN DE LAUDOS ARBITRALES**

Siguiendo otro orden de ideas encontramos a la Convención de Nueva York sobre Reconocimiento y Ejecución de Laudos Arbitrales Extranjeros. Esta convención fue

---

<sup>515</sup> ICC, (2015, p. 188).

<sup>516</sup> ICC, (2015, P. 189).

celebrada el 10 de junio de 1958, y suscrita por 134 países, entre los que se encuentran Argentina y España<sup>517</sup>.

Este Tratado Internacional entró en vigor para España el 10 de agosto de 1977, y para la Argentina el 12 de junio de 1989<sup>518</sup>. A la fecha, el Convenio Internacional está vigente y es aplicable a ambos Estados.

Los aspectos más importantes de la Convención son los siguientes<sup>519</sup>:

a) se aplica al reconocimiento y ejecución de las sentencias arbitrales en el territorio de un Estado distinto de aquél en que se pide el reconocimiento y la ejecución de dichas sentencias, y que tengan origen en diferencias entre personas naturales y jurídicas. Asimismo, se aplica a las sentencias arbitrales que no sean consideradas como sentencias nacionales en el Estado en el que se pide su reconocimiento y ejecución;

b) la expresión “sentencia arbitral” comprende las sentencias dictadas por los árbitros nombrados para casos determinados y también las sentencias dictadas por los órganos arbitrales permanentes a los que las partes se hayan sometido;

c) se establece que la ejecución de las sentencias se concederá de acuerdo con las normas de procedimiento vigente en el territorio donde la sentencia es invocada, con arreglo a las condiciones que establece la propia Convención (ver artículo IV al VI de la Convención);

d) Las disposiciones de la Convención no afectan la validez de los acuerdos multilaterales o bilaterales relativos al reconocimiento y ejecución de las sentencias arbitrales concertadas por los Estados contratantes<sup>520</sup>.

---

<sup>517</sup> *Scoreboard of Adherent the Institute for Transactional Arbitration*, Dallas, Texas, Vol. 7, nº 1.

<sup>518</sup> AA. VV., en: *Derecho del Comercio Internacional: temas y actualidades*, “ARBITRAJE”, T. 2, Ed. al cuidado de Klor y FERNÁNDEZ ARROYO, ZAVALÍA, Argentina, 2004, pp. 508 y ss.

<sup>519</sup> Seguimos en estos aspectos a NAVARRINE, S. C. y ASOREY, R. O., en *Arbitraje: Jurisdicción Arbitral en controversias con el Estado y Proceso Arbitral en cuestiones tributarias*, “Antecedentes Internacionales del Arbitraje”, La Ley, 1990, pp. 25 y ss.

<sup>520</sup> NAVARRINE, S. C. y ASOREY, R. O., en *Arbitraje*, Ob. Cit., pp. 26. Los autores agregan que la República Argentina, al depositar el instrumento, se sostuvo que solo se aplicará la Convención a litigios considerados comerciales por su derecho interno y que la Convención se interpretará en concordancia con los principios y cláusulas de la Constitución Nacional vigente. Destacamos que el caso de España no realizó declaraciones o

En otro orden de ideas, el 18 de Marzo de 1965 los miembros del Banco Mundial y algunos países, como Suiza, suscribieron en Washington la Convención sobre Soluciones de las Disputas entre Estados y Naciones de otros Estados (ICSID), también llamada Convención de Washington<sup>521</sup>. Para España entró en vigencia el 17 de setiembre de 1994 y para Argentina el 16 de octubre de 1992<sup>522</sup>. El Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI, en inglés por sus siglas ICSID) es una institución del Banco Mundial, especialmente diseñada para propiciar la solución de disputas entre gobiernos y nacionales de otros Estados. Una de sus finalidades es dotar a la comunidad internacional con una herramienta capaz de promover y brindar seguridad jurídica a los flujos de inversión internacionales.

La Convención establece el arbitraje para disputas referidas a inversiones entre Estados y Nacionales de otros Estados, a través del Centro de Solución de Disputas sobre Inversiones. Se destaca que la Convención no implica consentimiento para el arbitraje<sup>523</sup>. El sometimiento al arbitraje conforme estas reglas puede ser dado a través de la Legislación interna o por medio de alguna Convención Bilateral<sup>524</sup>, denominados Convenios Bilaterales de Protección Recíproca de Inversiones.

Es importante detallar entre los antecedentes Interamericanos más destacados, a la Convención Interamericana sobre Arbitraje Comercial Internacional, conocida como Convención de Panamá sobre Arbitraje Internacional, firmada por Argentina el 15 de marzo de 1991, entrado en vigor el 5 de enero de 1995<sup>525</sup> (para el país referenciado).

---

reservas, ver: AA. VV., en: Derecho del Comercio Internacional: temas y actualidades, "ARBITRAJE", T. 2, Ed. al cuidado de Klor y FERNÁNDEZ ARROYO, ZAVALÍA, Argentina, 2004, pp. 508 y ss.

<sup>521</sup> NAVARRINE, S. C. y ASOREY, R. O., en Arbitraje: Jurisdicción Arbitral en controversias con el Estado y Proceso Arbitral en cuestiones tributarias, "Antecedentes Internacionales del Arbitraje", La Ley, 1990, pp. 26 y ss.; Scoreboard of Adherente del Institute for Transaccional Arbitration, Dallas, Texas, Vol. 7, nº 1.

<sup>522</sup> AA. VV., en: Derecho del Comercio Internacional: temas y actualidades, "ARBITRAJE", T. 2, Ed. al cuidado de Klor y FERNÁNDEZ ARROYO, ZAVALÍA, Argentina, 2004, pp. 513 y ss.

<sup>523</sup> NAVARRINE, S. C. y ASOREY, R. O., en Arbitraje, Ob. Cit., pp. 26.

<sup>524</sup> Se puede ver la Convención en: NAVARRINE, S. C. y ASOREY, R. O., en Arbitraje, Ob. Cit., pp. 100 y ss.

<sup>525</sup> Al menos que entre las partes en un acuerdo sobre arbitraje exista un compromiso expreso en contrario, cuando se cumplan los requisitos para la aplicación tanto de la Convención Interamericana sobre Arbitraje Comercial Internacional como de la Convención sobre Reconocimiento y la Ejecución de Sentencias Arbitrales Extranjeras, si la mayoría de dichas partes son ciudadanos de un Estado o Estados que han



España no forma parte de esta Convención<sup>526</sup>. Esta convención permite otorgar ciertas garantías a las inversiones realizadas en países en desarrollo por riesgos no comerciales y su finalidad es estimular las inversiones en esos países. Contiene una variedad de procedimientos arbitrales<sup>527</sup>.

---

ratificado o hayan adherido a la Convención Interamericana y sean Estados Miembros de la Organización de los Estados Americanos, se aplicará la Convención sobre el Reconocimiento y la Ejecución de las Sentencias Arbitrales Extranjeras. AA. VV., en: Derecho del Comercio Internacional: temas y actualidades, "ARBITRAJE", T. 2, Ed. al cuidado de KLOR y FERNÁNDEZ ARROYO, ZAVALÍA, Argentina, 2004, pp. 517 y ss.

<sup>526</sup> Para la correcta interpretación se puede ver: SALAME A. A., "Ámbito de Aplicación de las Convenciones de Nueva York y de Panamá sobre arbitraje internacional", Revista Internacional de Arbitraje, LEGIS, Colombia, 2004, nº 1, pp. 105 y ss.

<sup>527</sup> NAVARRINE, S. C. y ASOREY, R. O., en Arbitraje, Ob. Cit., pp. 27 y ss.

## CAPÍTULO III

### FUNDAMENTOS, PRINCIPIOS, NATURALEZA Y TIPOS DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS

#### I. INTRODUCCIÓN

Habiéndose definido en las páginas anteriores al Procedimiento Amistoso, como un procedimiento administrativo *sui generis* perteneciente al Derecho Público, conformado por una serie de actos a través de los cuales se realiza una función estatal, o lo que es lo mismo, el cauce legal que los órganos de la administración pública se ven obligados a seguir en la realización de sus funciones y dentro de sus competencias respectiva, para producir actos administrativos de alcance particular (resolución particular del caso) y general (como un aspecto normativo del procedimiento)<sup>528</sup>, siguiéndose a nuestros fines a E. García de Enterría y a R. Fernández<sup>529</sup>. Teniendo a la vista dicha perspectiva, entendiéndose al Procedimiento Amistoso como un procedimiento administrativo especial y diferenciado para resolver conflictos de interpretación y aplicación de los Tratados Internacionales para Evitar la Doble Imposición, pasaremos a indicar cuáles son los fundamentos de los Procedimientos Amistosos dentro de la Fiscalidad Internacional, para poder avanzar luego sobre sus principios y en su naturaleza jurídica, así como los diversos tipos de procedimientos que integran el conjunto unificado como Procedimientos Amistosos<sup>530</sup>.

Por un lado, calificaríamos al MAP como un procedimiento administrativo y tributario especial para la resolución de conflictos que nazcan de la aplicación e interpretación de un Tratado Internacional y de cualquier otro conflicto que tenga como objeto al Convenio Internacional. Por el otro lado, se puede ver al acuerdo como un acto administrativo de

---

<sup>528</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 214).

<sup>529</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y T. R., FERNÁNDEZ, Curso de Derecho Administrativo, Undécima Edición, Civitas, Madrid, 2002, pp. 541 y ss.

<sup>530</sup> IRIARTE YANICELLI, A. y VERSTRAETEN A. A.: (2013, p. 663).

naturaleza bilateral que tiene su aplicación dentro de ambos Estados y es obligatorio a los mismos, el que puede inclusive revestir naturaleza interpretativa del CDI, sin alterar su estructura ni esencia. En este punto, inclusive, hay que ver la relación entre lo que es un procedimiento de resolución de conflictos con el resultado del mismo, que es el Acuerdo Amistoso. El acuerdo es un componente del procedimiento. Y es equivalente a cualquier acto administrativo de carácter interno; la diferencia es su naturaleza bilateral, la aplicación a los dos Estados y la obligatoriedad para el contribuyente cuando es consentido por el mismo, inclusive cuando causa estado. Ello trae nuevos paradigmas dentro del concepto de acto administrativo, el que ya no puede ser encorsetado como unilateral. En las manifestaciones de García de Enterría y Fernández, el acto administrativo es, pues, esencialmente un acto unilateral (art. 53 LPC)<sup>531</sup>. Calificada doctrina representada mayormente por autores italianos; sin embargo, entienden que los actos administrativos de resolución de conflictos o de consenso, en este tipo de procedimientos, pueden asumir naturaleza bilateral cuando implican un acuerdo o acto de consenso de naturaleza “no contractual”<sup>532</sup>. Llegado el momento expondremos estos tópicos.

Es, pues, por ello, que podemos llegar a sostener, que el Procedimiento Amistoso en su resultado positivo del Acuerdo Amistoso, trasciende los cánones tradicionales y clásicos de los actos administrativos, para constituirse en un acto administrativo obligatorio para las partes y para el interesado, de ser aceptado por éste, con una naturaleza compleja y bilateral; inclusive plurilateral, si le sumamos la aceptación por parte del contribuyente, donde existen más de tres centros de interés<sup>533</sup> y tiene su fundamento en los aspectos que veremos a continuación.

---

<sup>531</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y T. R., FERNÁNDEZ, (2002, Tomo I, p. 546).

<sup>532</sup> La determinación de la base imponible basada en un acuerdo entre la Administración y el contribuyente ha vuelto a cobrar actualidad en el ordenamiento jurídico italiano como consecuencia de la normativa introducida a lo largo de 1994. Ello está regulado en dos procedimientos administrativos tributarios internos como lo son: a) “Comprobación con Adhesión”, y b) un acuerdo llamado “Conciliación Judicial” que se concluye al inicio de la fase judicial de ejecución. Moschetti señala que los actos de consenso constituyen una mejora del procedimiento administrativo, pueden lograr un aligeramiento del contencioso, pueden indicar una forma diferente de plantear la relación Fisco – Contribuyente. Puede verse: MOSCHETTI, F.: “Las Posibilidades de Acuerdo entre la Administración Financiera y el Contribuyente en el Ordenamiento Italiano”, en: Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario, IEF – Marcial Pons, Monografías Jurídicas, Madrid, 1996, pp. 117 y ss.

## **II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

### **2.1. APROXIMACIÓN A LA JUSTICIA TRIBUTARIA Y OTROS DERECHOS FUNDAMENTALES DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS**

#### **2.1.1. LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL**

El Procedimiento Amistoso se configura como una cláusula de resolución de conflictos dentro de la Fiscalidad Internacional, como hemos sostenido reiteradamente a lo largo del presente trabajo. Lo que agregaremos aquí es la influencia configuradora del principio de justicia tributaria, tanto formal como material, como fundamento del MAP dentro de la Fiscalidad Internacional.

Todo mecanismo resolutorio de conflictos, recurso, impugnación, denuncia, peticiones o quejas, tiende a la satisfacción del valor Justicia desde un punto de vista general y objetivo<sup>534</sup>. Se constituye como una garantía para el perjudicado. La cláusula del

---

<sup>533</sup> Tulio Rosembuj nos dice que los actos fundados en estructura consensual modifican la unilateralidad administrativa discrecional. El autor sostiene la tesis de discrecionalidad conjunta, que surge de la combinación del interés administrativo y el del particular, es decir el contribuyente, ambos intereses primarios y secundarios, propician la discrecionalidad, consentida, concordada, convenida, pacticia. La actividad administrativa dirigida al consenso no puede sino calificarse de bilateral. Es a través de los acuerdos no contractuales que se plasman el aspecto del derecho de participación del ciudadano y de la administración, no sólo en la formación de la decisión administrativa (la Resolución), sino, directamente en la propia dimensión de la misma (el acto consensual) (ROSEMBUJ, T.: *La Transacción Tributaria*, Atelier, Barcelona, Madrid, 2000, pp. 29 y ss.; AA.VV., *Dirigido por CIAN G. y A. TRABUCCHI*, en: *Commentario breve alle leggi del PROCESSO TRIBUTARIO*, CEDAM, Padova, 2005, pp. 45 y ss.; AA.VV., *Dirigido por TOSI L. y A. VIOTTO*, en: *Il Nuovo Processo Tributario*, CEDAM, Padova, 1999, pp. 110 y ss.; TESAURO, F.: *Istituzioni di Diritto Tributario*, Vol. 1, Parte Generale, 7ma Edizione, UTET, Torino, 2000, pp. 212 y 213; MAGISTRO L. y R. FANELLI, *L'accertamento con adesione del contribuente, Il nuovo convordato "a reime"* (D.LGS. 19 Giugno 1997, N. 235/E), COSA & COME, Milano, 2006, pp. 1 y ss.; DI DIO G. y A. PEZZINGA, *Il nuovissimo código tributario annotato per articolo – Aggiornato con la Legge finanziaria 2006 (L. 23 diciembre 2005, n. 266)*, Casa Editrice La Tribuna, CELT, Milano, 2006, pp. 962 y ss.; VERAIGLIONI, M., con la Dirección de FALSITTA, G. y A. FANTOZZI, *Accordo e Disposizione nel Diritto Tributario – Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Giuffrè Editore, Milano, 2001, pp. 1 y ss.; La doctrina española y del derecho comparado la podemos ver en: SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, AEF, Madrid, 1996, pp. 32 y ss.

<sup>534</sup> Es importante observar como en la Constitución de la República Argentina el valor justicia está inserto dentro de su preámbulo. El preámbulo sostiene dicho valor dentro del propio objeto de la Constitución, cuando afirma "...con el objeto de..." ... "afianzar la justicia". El preámbulo es una declaración formal y

Procedimiento Amistoso va a procurar que, desde el punto de vista material, las demás cláusulas del Tratado Internacional sean aplicables de manera adecuada -con la intención y de acuerdo con el principio de la buena fe que han tenido las partes contratantes. La interpretación tienda a ser “acorde” o “conforme” con el Convenio Internacional firmado por los dos Estados. Ello es así debido a que este tipo de Tratados Internacionales establecen una relación legal entre los Estados Contratantes a nivel del Derecho Internacional<sup>535</sup>.

El MAP viene a funcionar como una cláusula de cierre necesaria del sistema cuando otros mecanismos, para evitar la doble imposición, han fallado en la práctica, es decir, los mencionados en el art. 23.1 y 23.2 (MC OCDE)<sup>536</sup>, o exista una cuestión vinculada a la discriminación (art. 24 CM OCDE) y se necesita el mutuo consenso -el Acuerdo Mutuo-, y la búsqueda de una interpretación uniforme para superar la diferencia establecida (art. 25 MC OCDE) dentro de la aplicación del CDI, entre las partes y los interesados. Podemos encontrarnos con un problema de *precios de transferencia*, inserto dentro del art. 9º del CM OCDE y de muchos CDI firmados por los Estados<sup>537</sup>.

---

solemne que motiva y otorga fundamento a la Ley Suprema. Constituye la expresión del Estado de Derecho. El preámbulo de la República Argentina tiene notables semejanzas con el de los EEUU. Por otro lado, el derecho judicial ha evolucionado desde el reconocimiento del valor interpretativo de sus cláusulas hasta la aceptación de su valor legal, otorgando a sus objetos, en especial el de afianzar la justicia, plena operatividad (GELLI, M. A.: Constitución de la Argentina, Comentada y concordada, La Ley, 4ta. Edición, Tomo I, Bs. As., 2008 p. 7; BIDART CAMPOS, G.J: Manual de Derecho Constitucional Argentino, Ediar, Bs. As., 1979, pp. 95 y ss.; CORWIN, E.S.: La Constitución de los Estados Unidos y su significación actual, Editorial Fraterna, Traducción de Aníbal Leal, Bs. As., 1987, pp. 20 y ss.). El carácter operativo del Preámbulo y la identificación entre el objeto de afianzar la justicia fue declarado expresamente, por primera vez, en la causa “Saguir y Dib, Claudia G. s/autorización (Fallos 302:1284 – 1980 – Publicado en la Ley, 1981 – A, p. 397).

<sup>535</sup> ZÜGER, M.: (2001, p. 1).

<sup>536</sup> UCKMAR, V.: “Tratados Internacionales en Materia Tributaria”, en: AA.VV., Tratado de Derecho Tributario, Dirigido por AMATUCCI, A., TEMIS, Colombia, TOMO PRIMERO, 2001, pp. 747 y ss.-

<sup>537</sup> VOGEL y PROKISCH: “Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen”, en: Cahiers de droit fiscal international, 78a, 1993, pp. 28 y ss.; Como lo hemos visto, Del Arco Ruete manifiesta la naturaleza de interpretación auténtica del Procedimiento Amistoso, la obligatoriedad de acuerdo amistoso adoptado sobre los Tribunales internos de los Estados partes. Véase: DEL ARO RUETE, L.: Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español, Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, p. 24. A nuestro modo de ver, el término “interpretación auténtica” es más comprensivo que el término “interpretación común”. Arespacochaga entiende que la cuestión fundamental se centra en si las interpretaciones contenidas en un acuerdo amistoso son de obligado cumplimiento en los dos Estados y si éstos obligan no sólo a la Administración sino también a los tribunales de justicia (ARESPACOHAGA DE J.:

El Procedimiento Amistoso procura un mutuo entendimiento entre las partes a los fines de aplicar e interpretar de manera adecuada el Convenio. La aplicación conforme del Convenio, según su propio fin y objeto del Tratado, está relacionada, cuando analizamos la cuestión desde nuestra materia, con la justicia tributaria. O sea, con evitar la doble imposición, la evasión fiscal y la discriminación fiscal internacional.

Como bien lo pone en claro la doctrina, el fenómeno de la doble imposición<sup>538</sup>, imposición injusta<sup>539</sup>, la doble no imposición<sup>540</sup> y la evasión fiscal internacional<sup>541</sup> son las plagas de los sistemas fiscales actuales<sup>542</sup> y a su remedio lo encontramos en la asistencia mutua entre dos o más Estados<sup>543</sup>, partiéndose de la base de la cooperación internacional<sup>544</sup>, intercambio de información, auditorías internacionales conjuntas, intensificación del

---

1998, p. 416); LEVENE, C.: "Convenios para Evitar la Doble Imposición. Previsiones sobre Precios de Transferencia", en: Manual de Precios de Transferencia en Argentina, Directora Cecilia GOLDEMBERG, Bs. As., La Ley, 2007, pp. 667 – 673.

<sup>538</sup> SURREY, S.: International Aspects of US Income Taxation, Harvard Law School, Cambridge, 1971, p. 16; SPITALER, A.: Das Doppelbesteuerungsproblem bei den Direkten, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1967, p. 407.

<sup>539</sup> Nos decía De Juan Peñalosa que en la misma medida que una imposición personal que desborde la capacidad contributiva, trate de forma desigual a los iguales, cree discriminaciones y rompa la neutralidad respecto de las fuentes de las rentas, puede afirmarse que tal imposición rompe los esquemas de una imposición justa, en esa misma medida puede afirmarse que la doble imposición es injusta porque produce todos esos efectos (DE JUNA PEÑALOSA, J. L.: "La doble imposición internacional. Convenios de doble imposición", en: AA.VV.: Relaciones Fiscales Internacionales, IEF, Madrid, 1987, p. 66).

<sup>540</sup> ALGIRDAS ŠEMETA, Comisario de Fiscalidad, Unión Aduanera, Auditoría y Lucha contra el Fraude, ha declarado: "La equidad debe presidir nuestras políticas fiscales. La doble no imposición mina el reparto equitativo de la carga en materia tributaria y permite una ventaja competitiva injusta a las empresas que se aprovechan de ella. La lucha contra la doble no imposición no solo aportará importantes ingresos a los Estados miembros, sino que también garantizará un mercado único más fuerte y justo a todas las empresas de la UE". Véase en línea: [http://ec.europa.eu/spain/pdf/np-luchar-contradoble-no-imposicion-arasistemas-tributarios-justos-y-solidos\\_es.pdf](http://ec.europa.eu/spain/pdf/np-luchar-contradoble-no-imposicion-arasistemas-tributarios-justos-y-solidos_es.pdf).

<sup>541</sup> PIATIER, A.: L'évasion fiscale et l'assistance administrative entre Etats, Librairie du Recueil, Strey, París, 1938, pp. 221 y ss.

<sup>542</sup> CALLEJA, D., VIGNES, D. y R. WAGENBAUR, R.: Commentaire Megrer: Le Droit de la CEE, ULB, Bruxelles, 1993, p. 169.

<sup>543</sup> GRAU RUIZ, M. A.: La Cooperación Internacional para la Recaudación de Tributo: El Procedimiento de Asistencia Mutua, Madrid, La Ley, 2000, p. 45.

<sup>544</sup> PICCIOTTO, S: International Business Taxation, Law in Context Series, Weidenfels & Nicholson, 1992, pp. 76 y ss.; PICCIOTTO, S: International Business Taxation – A Study in the Internationalization of Business Regulation, Cambridge University Press, 2013, pp. 250 y ss.

control internacional de operaciones sospechosas o planificaciones fiscales agresivas<sup>545</sup> y por último, agregamos, los Procedimientos Amistosos, que garanticen el acceso a una correcta aplicación e interpretación del Convenio internacional y a la resolución de la controversia. Pensemos que, frente a los avances de las Administraciones Tributarias para el control de la evasión y el fraude fiscal internacional, podemos encontrarnos con abusos que pueden generar diversos conflictos a nivel internacional. La idea del Procedimiento Amistoso es contar con un mecanismo eficaz donde se resuelvan la amplia variedad de los conflictos fiscales internacionales.

El remedio para evitar y prevenir la doble imposición y la discriminación fiscal, es el MAP, con sus diferentes tipos y variables. Dicho esto, se entiende que la Asistencia Mutua y los Procedimientos Amistosos para Evitar la Doble Imposición son las dos caras de la misma moneda: una procura la lucha en contra de la evasión impositiva internacional y la segunda, una correcta aplicación del Tratado, desde un punto de vista material. Como veremos, fue en dicho sentido que fueron establecidas las recomendaciones sobre los estudios de las temáticas señaladas dentro de la Sociedad de Naciones a partir del año 1920, como un estudio conjunto de ambos fenómenos, incorporándose una cláusula de resolución de conflictos muy avanzada para la época, que hasta la fecha no tuvo parangón en nuestra materia, como lo analizaremos en el capítulo III. Dicho estudio conjunto se puede ver inclusive en nuestros días desde el Plan de Acción BEPS promovido por la OCDE y el G20<sup>546</sup>. Ambos instrumentos del Derecho Fiscal Internacional se asientan en el principio de cooperación internacional de los Estados.

---

<sup>545</sup> CORDÒN EZQUERRO, T.: “La planificación fiscal agresiva y la estrategia de la comisión UE para combatirla”, IEF, Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad, 07/2013, pp. 2 y ss; La creciente interdependencia global ha tenido numerosos efectos positivos y ha ofrecido nuevas oportunidades a los agentes económicos. Pero ha facilitado la proliferación de técnicas de planificación fiscal perjudicial por parte de algunas empresas multinacionales. La consecuencia inmediata para los gobiernos es una pérdida sustancial de ingresos tributarios como consecuencia de la erosión de la base imponible de los países en los que operan estas empresas y el traslado de beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación. Este fenómeno no solo afecta a los países en desarrollo, que dependen de esos ingresos a fin de potenciar y garantizar el desarrollo a largo plazo; también alcanza a los países desarrollados, actualmente afectados por una grave crisis económica que está conllevando un recorte importante de prestaciones sociales por parte de los Estados (SAINT – AMANS, P.: “Prólogo”, en: ECHEGARAY R.: La Administración Tributaria Frente al Contribuyente Global, Aspectos técnicos y prácticos relevantes, La Ley, Bs. As., 2013, p. XI.

<sup>546</sup> Podemos ver el plan de acción BEPS, OCDE, Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, en: <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf>

Dentro del Procedimiento Amistoso se bregará por la correcta aplicación y alcances interpretativos del Tratado firmado por las partes, respetándose los *Derechos Fundamentales*. En dicho sentido, K. Typke sostuvo que “... ya no se sigue el principio: ¡La ley es la ley!” o podríamos agregar el Tratado es el Tratado... Sino que el legislador está sometido a los *Derechos Fundamentales*. De ahí que el *Derecho Tributario* tampoco pueda tener cualquier contenido. La principal tarea del Estado de Derecho material es la realización de la justicia material, respetando también, desde luego, los principios formales del Estado de Derecho...”<sup>547</sup>. También nos dijo que la carga impositiva global debe repartirse con justicia entre los ciudadanos, especialmente en un Estado de Derecho<sup>548</sup>. Typke sostiene que en un Estado de Derecho debe actuarse con justicia. Ésta es la máxima exigencia que debe plantearse a tal ente político como lo es el Estado. La exigencia de justicia no puede quedar anulada o desplazada en su contenido esencial por otras aspiraciones del Estado. Éste es el punto de partida de las Constituciones que invocan de modo expreso la justicia, o más precisamente la justicia tributaria<sup>549</sup>.

Se ha observado que la justicia que debe presidir todo sistema fiscal se vería seriamente afectada por el fenómeno de la doble imposición internacional al vulnerar, cuando menos, diferentes principios de índoles constitucionales, convencionales y sobre todo internacionales, analizadas desde una perspectiva global y dentro del mundo occidental, en el *Derecho Tributario Internacional*.

La doctrina internacional, siguiéndose para ello a G. Gest y G. Tixier<sup>550</sup> (*Droit Fiscal Internacitional*), entiende que un contribuyente que soporte una mayor carga tributaria a

---

<sup>547</sup> TIPKE, K.: Principios constitucionales en el derecho tributario alemán, Seminario Hispano Alemán de Derecho Tributario, IEF, Madrid, 1991, Edición sin encuadernar, pp. 1 y ss.

<sup>548</sup> TIPKE, K.: Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral), Traducción, Presentación y Notas a Cargo M. HERRERA MOLINA, Marcial Pons, Madrid, 2002, p. 28. Nos dice que la justicia se garantiza primordialmente mediante la igualdad ante la ley, en el Derecho tributario mediante la igualdad en el reparto de la carga tributaria (TIPKE, K.: 2002, p. 30).

<sup>549</sup> TIPKE, K.: (2002, p. 28). El autor da como ejemplos la Constitución Griega de 1975 (art. 25.2), la Constitución irlandesa de 1937 (art. 43.2 num. 1) y la de 1992 (art. 45.1), la Constitución portuguesa de 1976 (art. 1), la Constitución española de 1978 (art. 1.1 y en el art. 31.1).

<sup>550</sup> Los autores hacen referencia a una atribución injusta de cargas tributarias derivado de la doble imposición internacional (GEST G. y G. TIXIER: *Droit Fiscal International*, Puf, París, 1990 y 1991, p. 20).



nivel global por los efectos de la doble imposición internacional, aparte de ser injusta, afectará el principio de la capacidad contributiva, el principio de igualdad y el Derecho fundamental de la Propiedad: la no confiscatoriedad, cuando se vea sometido a gravámenes por un mismo objeto imponible, por dos o más impuestos similares o análogos por parte de dos o más Estados diferentes, dentro de un mismo periodo fiscal<sup>551</sup>. Además, el fenómeno, genera diferentes distorsiones a nivel económico, como lo son la pérdida de la neutralidad fiscal, la obstaculización de las operaciones económicas internacionales, el falseamiento de las condiciones de competencia y un amplio catálogo de distorsiones económicas<sup>552</sup>.

A los fines del resguardo de la justicia tributaria y de los principios convencionales y constitucionales, toda imposición debe guardar una mínima conexión con la capacidad económica o capacidad contributiva del contribuyente. Por esto surge con evidencia que un exceso en la imposición a nivel global afecta de manera directa a dicho principio de la tributación y, por lo tanto, a la justicia tributaria material<sup>553</sup>.

Debido a ello se ha dicho que la doble imposición internacional no afecta tan solo a los contribuyentes incidos por el fenómeno, sino también a los ingresos públicos de los Estados por los efectos jurídicos y económicos que producen, como lo pueden ser el funcionamiento del mercado interior o internacional y al desarrollo mundial de la economía<sup>554</sup>. En dichos términos, Sáinz de Bujanda manifiesta que a la importancia de la doble imposición internacional y el fundamento para su eliminación hay que buscarlo atendiendo a dos razones: la primera es, pura y simplemente, una necesidad de justicia, pues se ha de evitar que una persona, por el mero hecho de tener relaciones con varios países, se vea más pesadamente gravada que otra. La segunda radica en los negativos efectos económicos que este fenómeno posee para el desarrollo de las inversiones y el

---

<sup>551</sup> SPITALER, A.: (1967, p. 407).

<sup>552</sup> FALCÓN y TELLA, R.: "Glosa de la sentencia del Tribunal Constitucional 221/92, de 11 de Diciembre", Revista de los Negocios, Num. 29, 1993.

<sup>553</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: La Doble Imposición Internacional y los Métodos para su Eliminación, McGraw-Hill, Madrid, 1997, p. 67.

<sup>554</sup> DOERNBERG, R.L.: "Preparation of IRS international for treaty-based international issues", Intertax, num. 3/94, p. 119; GARBARINO C.: (1990, p. 93 y ss.-).

comercio internacional<sup>555</sup>. Y como consecuencia del dramático y acelerado incremento del comercio internacional y de las inversiones, a fines del siglo pasado, han tenido importantes impactos en materia tributaria internacional<sup>556</sup>, refiriéndonos a sus principios y a los procedimientos de resolución de conflictos<sup>557</sup>. Como consecuencia de las relaciones económicas entre los diversos Estados, los intercambios entre las Naciones en el sector económico y la complejidad de las relaciones económicas internacionales fueron adquiriendo cada vez mayor amplitud y trascendencia, observándose que dentro de este tipo de relaciones económicas entre los Estados “*la carga tributaria representa un papel por demás de importante*”<sup>558</sup>. En los términos anunciados, se analiza que, a medida que se incrementaron el comercio mundial y las inversiones entre países, aumentaron los conflictos fiscales internacionales<sup>559</sup>. Estos conflictos pueden dar paso a una doble imposición no resuelta, que se convierte en un obstáculo para el desarrollo del comercio

---

<sup>555</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: (1990, pp. 56 y ss.).

<sup>556</sup> El dramático aumento del comercio internacional y de las inversiones en estos últimos años ha tenido importantes consecuencias en materia de fiscalidad internacional. Gran parte de la atención se ha centrado en la adaptación de los principios fiscales a las nuevas circunstancias de la economía global. En este contexto, son por demás de importantes, los aspectos procedimentales de la Fiscalidad Internacional (Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Centre for Tax Policy and Administration (CTA), “Improving the Process for Resolving International Tax Disputes”, 27 July 2004, pp. 2 y ss.; OECD, “Proposals for improving mechanisms for the resolution of tax treaty disputes”, CPA, February 2006, pp. 4 y ss.; OECD, “Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes”, CPA, February 2007, pp. 4 y ss.; OWENS J.: “The OECD’s Work on Dispute Settlements In Tax Matters: A Progress Report”, Tax Notes International (TNI), 27 de Marzo de 2006, p. 1057).

<sup>557</sup> Apuntan NAVARRINE, S.C. y R. O., ASOREY que “... el derecho público asiste al más grande de los cambios de este Siglo XX que, en sus finales, ha marcado particulares condiciones por lo que en su juzgamiento deberá contarse con Tribunales independientes de la justicia ordinaria institucionalizada de cada país”; NAVARRINE, S. C. y R. O., ASOREY: Arbitraje. Jurisdicción arbitral en controversias con el Estado. Proceso arbitral en cuestiones tributarias, La Ley, Bs. As., 1992, en su prólogo, p. IX; Agrega R. FALCÓN y TELLA en efecto “... no faltan tampoco ejemplos, incluso en materia tributaria, de utilización de técnicas arbitrales para la resolución de los conflictos que surgen en la aplicación de los tributos ... No faltan tampoco ejemplos concretos de utilización del arbitraje para resolver controversias entre Estados, como la producida en 1922 entre Francia y España en torno al impuesto extraordinario”. FALCÓN y TELLA, R.: “El Arbitraje Tributario”, en AA. VV.: Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario, IEF – Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 257 y ss.

<sup>558</sup> KOCH, K.: Das Verständigungsverfahren – Verfahren und praktische Handhabung, (Procedimiento Amistoso – Procedimiento y Práctica), CAHIERS de Droit Fiscal International, IFA, Volumen LXVIa, Kluwer Law and Taxation Publisher, Deventer, 1981, p. 15. El ponente general manifestó: “Für die wirtschaftlichen Beziehungen spielt die Steuerbelastung eine wichtige Rolle”, es decir, “las cargas fiscales representan un rol esencial en las relaciones económicas”.

<sup>559</sup> El Concepto de conflicto tributario internacional (CTI) lo abordamos en el Capítulo II al cual remitimos.

internacional. Es así que los Estados y las empresas necesitan procedimientos eficaces<sup>560</sup>, para mantener los conflictos al mínimo, prevenirlos y resolverlos. Si ello no sucede, inevitablemente, la doble imposición internacional tendría efectos no queridos, tanto desde el punto de vista jurídico como económico.

Dicha situación se agrava con las crisis económicas internacionales, sumada a la disminución de los ingresos de las Haciendas Públicas y en especial, a un aumento desde un punto de vista ideológico y real, de la presión fiscal a nivel internacional y local.

Por ello, consideramos necesario un procedimiento a nivel internacional que garantice una efectiva aplicación de los tratados en un justo equilibrio entre la lucha contra el fraude fiscal, planificaciones fiscales agresivas o abusivas y la apropiación o traslado indebido de beneficios fiscales.

De lo dicho, podemos concluir que dentro de los fundamentos para sostener el instituto del Procedimiento Amistoso en la Fiscalidad Internacional como cláusula de cierre del sistema, a los fines de evitar la doble imposición internacional, jurídica o económica, la discriminación del inversor no residente y todo conflicto derivado de los CDIs, encontramos razones de justicia tributaria, de índole práctica y de distribución internacional del poder tributario, por medio del consenso recíproco entre los Estados que han firmado los Convenios para evitarla.

Desde un punto de vista Constitucional, el objetivo de todo instrumento de resolución de conflictos se inspira en el principio preambular de afianzar la justicia<sup>561</sup>, en especial los Procedimientos Amistosos en general<sup>562</sup>, del cual el MAP integra su conjunto unificado<sup>563</sup>.

---

<sup>560</sup> Véase: "Dispute Resolution", en [www.oecd.org](http://www.oecd.org).-

<sup>561</sup> FOLCO C. M.: Procedimiento Tributario, Naturaleza y Estructura, Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires – Argentina, 2004, pp. 36 y ss.

<sup>562</sup> Es por ello, que la temática propuesta se integra dentro de los objetivos vinculados al desarrollo del acceso a la justicia teniendo en cuenta especialmente los procesos de solución amistosa para hacer efectivo, en la práctica, el mandato preambular de afianzar la justicia, dentro del art. 18 de la Constitución Nacional y especialmente el Derecho Convencional Interamericano caracterizado por el principio de tutela judicial efectiva (art. 8º de la Convención Americana de Derechos del Hombre). Puede verse, IRIARTE YANICELLI, A.A. y OTROS: (2015).

<sup>563</sup> IRIARTE YANICELLI, A.A. y OTROS: (2015).

En el caso de España, el Prólogo de la Constitución sostiene que:

*“ ... La Nación española, deseando establecer la justicia, la libertad y la seguridad y promover el bien de cuantos la integran, en uso de su soberanía, proclama su voluntad de:*

*Garantizar la convivencia democrática dentro de la Constitución y de las leyes conforme a un orden económico y social justo.*

*Consolidar un Estado de Derecho que asegure el imperio de la ley como expresión de la voluntad popular.*

*Proteger a todos los españoles y pueblos de España en el ejercicio de los derechos humanos, sus culturas y tradiciones, lenguas e instituciones.*

*Promover el progreso de la cultura y de la economía para asegurar a todos una digna calidad de vida.*

*Establecer una sociedad democrática avanzada, y*

*Colaborar en el fortalecimiento de unas relaciones pacíficas y de eficaz cooperación entre todos los pueblos de la Tierra.*

*En consecuencia, las Cortes aprueban y el pueblo español ratifica la siguiente ... Constitución ...”*

Siguiéndose el análisis de la Constitución Española, en su título preliminar, indica que: “Artículo 1.1. España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, *la justicia*, la igualdad y el pluralismo político”. Por último, el art. 31.1 de la CE, indica que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante “un sistema tributario justo” inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. Lo central del artículo es que el deber de contribuir está condicionado a que el mismo se ordene a la “*justicia tributaria*”, es decir a un Sistema Tributario Justo, y a los principios de igualdad y progresividad, sin tener carácter confiscatorio y de acuerdo con su capacidad contributiva del contribuyente.

De todo ello podemos deducir que los Estados, en función de la finalidad del Tratado Internacional, están obligados a evitar y eliminar la doble imposición internacional de manera conjunta. Además, cada Estado se encuentra obligado a brindar una protección jurídica eficaz a todos los ciudadanos, quienes, por mandato expreso de las Constituciones y de las Convenciones y Pactos Internacionales de Derechos Humanos, poseen el Derecho de reclamar el efectivo ejercicio del Derecho al cual el Tratado Internacional se refiere<sup>564</sup>. Cobra especial relevancia, entonces, el procedimiento administrativo y tributario especial inserto dentro del Tratado internacional.

Además, la *obligación de afianzar justicia* por parte de los Estados surge de manera individual (dentro de cada Estado) y concurrente (ambos Estados contratantes). En primer término, en el Derecho interno; y en segundo lugar, en los Tratados Internacionales que el Estado suscribe cuando se tiene a la vista la finalidad el mismo (en nuestro caso eliminar la doble imposición internacional). Ello se vincula con la obligación de los Estados de interpretar los Tratados Internacionales. El art. 31.1 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, dentro de la regla de interpretación de los Tratados, nos dice que *“Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin”*.

### **2.1.2 EL DERECHO A IMPUGNAR LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Otra arista sobre los fundamentos del Procedimiento Amistoso encontramos, desde el punto de vista administrativo tributario frente a una posible determinación de deuda o liquidación de deuda tributaria, o con la materialización de la misma cuando surja de una

---

<sup>564</sup> Frente a la modernización, aggiornamento o reforma del sistema de acceso a Justicia, se abren diversas alternativas a los fines de cumplir con la función pública de afianzar el valor Justicia. En su oportunidad Morello sostuvo siguiendo a Briguglio en su opúsculo sobre la “Conciliazione Giudiziale” que dichas alternativas al cumplimiento de unos de los roles del Estado, son mecanismos o fórmulas ajenos pero no disociados o disimiles a los de la función que ejercen los jueces, encasillándose en regiones autónomas de perfiles técnicos propios que, sin embargo, al igual que la transacción, no recortan figuras químicamente puras, pues en sus respectivos territorios se alojan y conviven en mayor o menor medida notas que singularizan a las otras parcelas. El autor indica que dentro de los diversos mecanismos o fórmulas mencionadas podemos encontrar entre otras a la conciliación, la mediación y el arbitraje (MORELLO, M. A.: El Arbitraje. Sus desafíos. Buenos Aires - Argentina, Lajouane, 2005. Pág. 21 y ss.).

incorrecta aplicación o interpretación o no conforme con el Convenio Internacional, con el principio de *impugnabilidad* de todo acto de naturaleza administrativa tributaria. La *impugnabilidad* es un atributo propio de todo acto y surge de la Constitución Nacional, para el caso de la Argentina (arts. 18 y 75 inc. 22)<sup>565</sup>. La impugnación de la determinación de la deuda tributaria puede realizarse instando los recursos administrativos del Derecho interno y por la vía marcada por el art. 25 de los Convenios para Evitar la Doble Imposición ante la Autoridad Competente de los Estados Contratantes. La impugnación, en una u en otra vía, nacional o internacional, se relaciona directamente con el principio de tutela judicial o jurisdiccional efectiva que nace dentro de muchas constituciones y se consolida dentro del Derecho Convencional<sup>566</sup>. Podríamos afirmar que el contribuyente tiene el derecho constitucional y convencional de solicitar el inicio de un Procedimiento Amistoso y que sea resuelto de manera fundada, pronta y oportuna, con todas las garantías del acceso a la jurisdicción administrativa y el derecho de defensa.

### **2.1.3 EL PRINCIPIO DE TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA APLICABLE AL PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

Los principios de justicia tributaria -afianzamiento de la justicia como obligación de los Estados y el *principio de impugnabilidad*-, se relacionan con otro principio, comprensivo del Derecho con que el contribuyente cuenta, de acceder a los recursos administrativos tributarios internos y al propio Procedimiento Amistoso a los fines de solucionar los conflictos que pueden sucederse dentro de la aplicación del Tratado. Todo ello se relaciona con el *Derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva*<sup>567</sup>, aplicable a nuestro

---

<sup>565</sup> HUTCHINSON, T.: Tratado Jurisprudencial y Doctrinario, Derecho Administrativo, Editorial la Ley, Bs. As., 2010, Tomo I, Volumen I, p. 139. La impugnación del acto puede hacerse en sede administrativa y en la vía judicial. Interpretamos que también dentro del Derecho interno y dentro del Derecho internacional.

<sup>566</sup> Se refiere a ello Tomas Hutchinson quien indica que para el Derecho Argentino, el principio de Tutela Judicial Efectiva, no nace, como algunos pueden creer, con la ratificación del Pacto de Costa Rica, ni con la Constitución de 1994 al otorgarle jerarquía constitucional a dicho Tratado (art. 75, inc. 22), sino que fuera reconocido en el art. 18 de la Constitución Nacional de 1853/60. En especial, la regla contenida en el art. 95 de la CN 1953/60 (actual 109 CN de 1994), que establecía que en ningún caso el presidente de la nación puede ejercer funciones judiciales, arrogarse el conocimiento de causas pendientes o restablecer las fenecidas. HUTCHINSON, T: (2010, p. 140).

entender dentro del Derecho Internacional, para acceder de manera pronta y oportuna a la justicia, y en nuestro caso, a que el Convenio aplicado a los Contribuyentes y entre los Estados sea conforme o concordante con las pautas establecidas por los Estados al momento de la firma y subscripción del mismo, y que pertenece, dentro de su cobertura, a los Contribuyentes. Se debe, inclusive, interpretar el Convenio, a los fines de resolver el o los conflictos conforme a su fin: evitar la doble imposición internacional.

Como bien lo ilustran M. Cappelletti y B. Garth <sup>568</sup>, el concepto de acceso a la justicia ha pasado por una transformación muy importante. En los Estados liberales de fines del siglo XVIII y del siglo XIX, los procedimientos para los litigios reflejaron la filosofía esencialmente individualista, apartados de una visión social. Un derecho de acceso a la protección judicial significaba esencialmente el derecho formal del quejoso a litigar o defender una pretensión o un reclamo. En la actualidad, el o los Estados-Jueces deben mantener una actitud activa frente a la resolución del conflicto dentro del nuevo paradigma que ha traído la “*Convencionalización de los Derechos*”, es decir, la aplicación formal y material de los Pactos y Convenciones sobre Derechos Humanos, la interpretación auténtica sobre los mismos realizados por la Corte Interamericana de Derechos Humanos y la Corte Europea de Derecho Humanos, la obligatoriedad de sus fallos, de las recomendaciones de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, y, sobre todo, la aplicación del instituto general del Procedimiento Amistoso, teniendo siempre a la vista y la finalidad propia de los mecanismos de resolución de conflictos. Se debe procurar el acceso efectivo a la justicia como uno de los requisitos más básicos -el Derecho Humano más fundamental, según Cappelletti y Garth- dentro de un sistema legal igualitario moderno, que pretende garantizar

---

<sup>567</sup> Compare HUTCHINSON, T. (2010) con CASSAGNE, J. C.: “La tutela judicial efectiva. Incompatibilidad con el dogma revisor y con la regla del agotamiento de la vía administrativa”, en Fragmentos de Derecho Administrativo entre la Justicia, la Economía y la Política, ed. Hammurabi, Buenos Aires, 2003, p. 135. Lo que se rescata de ambos comentarios es, por un lado, que todo habitante el país (según el Fallos CSJN “Fernandez Arias”) el derecho a ocurrir ante un órgano judicial en procura de justicia esto es, que se tenga al menos una instancia judicial, al menos. Con la otra idea que desde el reconocimiento de los Pactos y Convenciones de Derechos Humanos cabe reconocerse que la violación al principio de tutela jurisdiccional efectiva ahora puede ser llevado a la Comisión Interamericana, ante la Corte Interamericana o Europea de Derechos Humanos.

<sup>568</sup> CAPPELETTI, M. y B. GARTH: El acceso a la justicia, Fondo de Cultura Económica, México, 1996, pp. 11 y ss.

de manera efectiva, pronta, oportuna, y no solamente hacer una proclamación de Derechos<sup>569</sup>.

Así, cobran una primordial relevancia los Procedimientos Amistosos, que desde una interpretación evolutiva de los Derechos del Contribuyente lo ubican como facilitador de la resolución de conflictos, utilizando para ello diversas técnicas, como lo son la *mediación*, la *conciliación*, los *buenos oficios*, que pueden ser integrados al mismo, para evitar encontrarnos con aquel guardián que estaba delante de la puerta de entrada a la aplicación de la ley. Al decir de F. Kafka, sin permitirnos la entrada y como consecuencia de ello, que perdamos gran parte de nuestra vida pretendiendo entrar por la puerta de la ley sin que el guardián nos deje o que el sistema administrativo, judicial o internacional, haga lo suyo para evitar nuestro acceso, obstruyéndolo, haciendo inalcanzable el acceso a justicia y a una resolución de la disputa, pronta y oportuna (*Kafka F., 1925, Der Prozess*)<sup>570</sup>.

Las manifestaciones vertidas en este punto responden, sin duda alguna, a una posición dogmática que hemos asumido frente al estudio del Derecho, que se relaciona indudablemente con el principio de justicia en todas sus manifestaciones, alcances y dimensiones, que incluye a los procedimientos amistosos.

#### **2.1.4. NUEVOS PARADIGMAS DERIVADOS DEL ESTADO DE DERECHO CONVENCIONAL**

Siguiéndose a Luigi Ferrajoli<sup>571</sup>, podemos distinguir tres momentos o grandes paradigmas en la historia jurídica y política de occidente. Nos referimos al *Estado de Derecho Pre-Moderno*; al *Estado de Derecho Legal* y al *Estado de Derecho Constitucional y Democrático*, complementado especialmente con *las Convenciones y Pactos*

---

<sup>569</sup> CAPPELETTI, M. y B. GARTH: (1996, pp. 22 y ss.).

<sup>570</sup> KAFKA, F.: *El Proceso*, Obras Selectas, Madrid, EDIMAT, 2000, p. 177, en especial la parábola de la ley, como lo dice el sacerdote que aconseja a K, "En la introducción a la ley se dice de este engaño...", pp. 312 y ss.

<sup>571</sup> AGUILERA PORTALES R. y LÓPEZ SÁNCHEZ R.: "Los Derechos Fundamentales en la Teoría Jurídica Garantista de Luigi Ferrajoli", Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Biblioteca Jurídica Virtual, en línea, 28.06.15: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2977/4.pdf>



*internacionales sobre los Derechos Humanos*<sup>572</sup>. Cada uno de los marcos teóricos señalados establece una diferente matriz basada sobre apreciaciones sobre el Derecho, el Estado, el perfil del jurista, la justicia, sobre una teoría jurídica, y sobre la forma de resolver los conflictos. Como bien lo indica Vigo, el Estado de Derecho Legal nace con la Revolución Francesa. Desde allí se proyecta a Europa continental y Latinoamérica. Es un modelo exitoso que imperó hasta la Segunda Guerra Mundial. Su crisis y abandono comienza con los Tribunales de *Nuremberg*<sup>573</sup>.

Por ejemplo, tomándose algunos matices a los fines de explicar la variación de matriz, encontramos los siguientes, que pueden servirnos de marco teórico o fundamento del presente trabajo:

a) La soberanía estatal fue una pieza clave del Estado de Derecho Legal. En la segunda mitad del siglo XX asistimos a un crecimiento sin límites del Derecho Internacional y comunitario, especialmente en el área de los Derechos Humanos. Por ejemplo, en Europa, el juez aplica el Derecho Comunitario, es decir, aquél que proviene de órganos de la Comunidad Europea que rigen los respectivos Estados son la autorización expresa de sus órganos constitucionales. En Latinoamérica pasa algo similar. La última palabra de sus Cortes Supremas de Justicia puede ser revisada a la luz de las Convenciones y de los Pactos sobre los Derechos Humanos por la Comisión o la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Asimismo, el Pacto de San José de Costa Rica exige una nueva configuración de las fuentes del Derecho de los Estados, al indicar la aplicación de la jurisprudencia de la Corte IDH por parte de las Cortes Supremas de los Estados miembros. Existe la posibilidad de demandar a Estados en diversos temas en tribunales internacionales, prorrogando la jurisdicción en los mismos, por parte de ciudadanos nacionales o extranjeros, llegándose al extremo del sometimiento voluntario de los Estados a la jurisdicción de un juez del país del

---

<sup>572</sup> VIGO, R. L.: “Del Estado de Derecho Legal al Estado de Derecho Constitucional”, La Ley, Sup. Const., 2010 – A, 1165. Nos dice el autor que: “Una metodología de análisis que nos parece apropiada y que han impulsado autores como Luigi Ferrajoli, es la de recurrir a distinguir tres grandes paradigmas en la historia jurídica y política de occidente: Estado de Derecho pre-moderno; Estado de Derecho legal y Estado de Derecho constitucional. De algún modo, en ellos se formulan diferentes concepciones acerca del derecho, del Estado y del perfil del jurista funcional a los mismos, y ese carácter abarcativo habilita para que cualquier tema de teoría jurídica resulte útil contrastarlos en aquellas tres matrices”

<sup>573</sup> VIGO R. L.: Tratado de Derecho Judicial, Capítulo I, “El Derecho Judicial en el Estado de Derecho Constitucional y Democrático”, Ed. Abeledo Perrot, Bs. As., 2013, pp. 5 y ss.

Norte, como se lo ha visto en el caso de la deuda pública de la Argentina. En materia de ciertos delitos graves, cabe que un juez extranjero ejerza su jurisdicción respecto a nacionales de otro país, en la medida en que a éste no se lo ha sometido a juicio en el propio Estado. Cobran importancia, a fin de que los Estados puedan cumplir con eficiencia el principio de tutela jurisdiccional en temáticas complejas, y en otras que no lo son tanto. Surge imprescindible contar con el apoyo de otros Estados y con la colaboración de la Comunidad Internacional. Todas estas cuestiones, influidas por un mundo cada vez más globalizado, responden a una nueva visión del Derecho, que no puede desconocerse ni dejarse de lado.

b) Dentro del marco del *Estado de Derecho Legal*, cuando se habla de Derechos Humanos, se entiende como resultado de una concesión por parte del Estado, y al mismo tiempo como una autorrestricción o autolimitación por parte de éste. Los Derechos Humanos eran entendidos como derechos subjetivos públicos y su objeto era garantizar que el Estado no se entrometiera con la libertad individual, abusando así de su poder, y esa libertad remitía a una igualdad intrínseca entre todos los seres humanos. Carecían de eficacia jurídica jurisdiccional y se requería una Ley que la habilitara. Ni el juez, ni el ciudadano podían sacar respuestas directamente de los Pactos y Convenciones sobre Derechos Humanos, menos aún de la jurisprudencia derivada de los organismos internacionales creados para proteger los Derechos Humanos. La gran misión de los jueces de la Constitución y de los jueces supranacionales, en sintonía con la matriz del Estado de Derecho Constitucional y Convencional, es que los Pactos y Convenios Internacionales de Derechos Humanos sean aplicados de manera eficiente y directa, al igual que la jurisprudencia de la CIDH como interpretación auténtica de los mismos, las recomendaciones de la Comisión y los Procedimientos Amistosos estipulados dentro de este marco.

c) Con referencia a las fuentes del Derecho, en el Estado de Derecho Legal, la fuente por excelencia era la Ley y el resto de fuentes se construía en relación a la misma. De allí surge la expresión que no hay Derecho y tampoco fuentes sin la intervención del Estado, que tiene el poder exclusivo y excluyente para ello. Desde la mirada del Estado de Derecho Convencional, el Derecho se genera más allá de los Estados Nacionales, pero se aplica dentro de los mismos. Los Tratados y en especial, los Tratados de Derechos Humanos,

surgen como superiores a la Ley. Inclusive, desde el punto de vista Convencional adquiere gran relevancia la jurisprudencia de las Cortes de Derechos Humanos, la que es obligatoria para los Estados, inclusive las recomendaciones y los Procedimientos Amistosos dentro de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos.

En este enfoque cobran importancia los medios o mecanismos *complementarios* al acceso a la justicia, con una muy variada nómina de procesos y procedimientos. Siendo la Justicia uno de los principales valores fundamentales de todo ordenamiento jurídico, su realización constituye misión primordial de la actividad de cualquier Estado<sup>574</sup>. El Derecho fundamental a la Tutela Jurisdiccional es el derecho de toda persona a que se le haga “Justicia”; a que cuando pretenda algo de otra, esta pretensión sea atendida por un órgano jurisdiccional, a través de un proceso con garantías<sup>575</sup>. Es, pues, por ello, que se ha dicho que el Derecho a la efectividad de la Tutela Jurisdiccional constituye algo consustancial a todo Estado. La organización del Poder Público de modo que quede garantizada la Justicia le viene impuesto a todo Estado por principios superiores que el Derecho positivo no puede desconocer<sup>576</sup>.

Encontramos al derecho fundamental referido en la Declaración Universal de Derechos Humanos (art. 10), en el Pacto de Derechos Civiles y Políticos de 1966 (art. 14), en el Convenio de Roma para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (art. 6) y en la Convención Interamericana de Derechos humanos firmada en San José de Costa Rica en 1969 (art. 8.1). Dicho principio también está regulado en muchas y diferentes Constituciones del mundo entero. Con referencia a ésto último, es destacable La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, aprobada el 7 de diciembre de 2000 (art. 47). Dentro del Estado de Derecho Constitucional y Convencional (EDC), a diferencia de lo que sucedía con el Estado de Derecho Legal (EDL) derivado de un sistema de justicia formalista y rígido, el significado de la Tutela Jurisdiccional Efectiva no sólo importa reconocer los derechos fundamentales, sino también preocuparse porque se

---

<sup>574</sup> GUASP D. J.: “Administración de Justicia y Derechos de la Personalidad”, Revista de Estudios Políticos y Constitucionales, 1944, n° 17, pp. 17 y ss.

<sup>575</sup> CALAMANDREI, P.: *Processo e Democrazia*, CEDAM, Padova, 1954, pp. 43 y ss., 66 y ss.

<sup>576</sup> GONZÁLEZ PÉREZ, J.: *El Derecho a la Tutela Jurisdiccional*, Civitas, Madrid, 2001, Tercera Edición, pp. 33 y ss.

tornen operativos, y el acceso a la justicia es un aspecto fundamental y decisivo<sup>577</sup>. Profundizan esta cuestión Cappelletti y Garth, diciéndonos que el *acceso a la justicia* se focaliza en un intento de atacar las barreras en una forma más articulada y compleja. Es decir, como bien lo indica F. Toller<sup>578</sup>, de la mano las Constituciones se ha ido superando el mero derecho a acudir a la jurisdicción, y ha ido surgiendo el *derecho humano a la tutela judicial efectiva*, que actualmente tiene reconocida carta de ciudadanía. Este derecho implica una nueva filosofía del derecho procesal, que tiñe prácticamente todas sus instituciones y se derrama en multiplicidad de aplicaciones y consecuencias prácticas. Como bien lo indica, este derecho, de raigambre constitucional y con tutela en diversos Tratados Internacionales de Derechos Humanos, debe ser el norte de las personas que vivifican el proceso, y en especial de jueces y abogados.

Por último, otro aspecto relevante del principio de justicia, que debe integrar los elementos configurativos y fundamentos del MAP, es el *principio de independencia* como parte del Derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva. La independencia de los poderes que ostentan “jurisdicción” -desde un punto de vista amplio, dentro del sistema judicial o administrativo tributario- constituyen una condición *sine qua non* del Derecho y la Garantía de Tutela Efectiva, derivado de los Derechos Humanos y las libertades fundamentales<sup>579</sup>. Se trata de un presupuesto indispensable del Estado de Derecho Convencional. No se puede hablar de la exigencia de un Estado de Derecho si las personas que viven en dicho Estado no pueden recurrir a jueces independientes e imparciales a fin de reclamar justicia, o bien, si pudiendo acceder a los tribunales, esa justicia les es negada<sup>580</sup>.

Dicho todo esto, cobra especial relevancia el principio de justicia formal y material dentro del MAP como imperativo del Derecho Convencional y del Estado de Derecho. Esta posición puede ser admitida sin muchas críticas desde Latinoamérica, donde se han

---

<sup>577</sup> VIGO, R. L.: (2013, pp. 24 y ss.).

<sup>578</sup> TOLLER, F.: “Fundamentos Filosóficos y Procesales del Derecho a la Tutela Judicial Efectiva”, en: AA.VV.: Tratado de Derecho Judicial, Ed. Abeledo Perrot, Tomo I, Bs. As., 2013, p. 486.

<sup>579</sup> GATTINONI DE MUJÍA, M.: “La independencia Judicial como parte del Derecho a la Tutela Judicial Efectiva en el Sistema Interamericano de Derechos Humanos”, en: AA.VV., VIGO, R. L. (Director), 2013, pp. 468 y ss.

<sup>580</sup> TOLLER, F. M.: “El moderno derecho a la tutela judicial efectiva: de las garantías formales al derecho a la protección de los derechos materiales”, en: Derecho Administrativo, Revista de Doctrina, Jurisprudencia, Legislación y Práctica, Lexis Nexis, Depalma, año 15, 2003, p. 547.

aplicado los Derechos Humanos en la materia tributaria sin tantas dificultades y ha sido aplicada, en reiterados fallos, por la Corte Suprema de Justicia de la Argentina<sup>581</sup>.

Después de éste análisis, podemos inferir que en todo procedimiento, administrativo o judicial, como lo es el MAP, deben resguardarse las garantías Constitucionales y Convencionales.

## **2.2 EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO COMO GARANTÍA RESOLUTIVA DE CONFLICTOS Y DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE**

Siguiéndose el hilo argumental, establecido dentro del punto anterior como una de las primeras conclusiones, observamos que la propia existencia del Procedimiento Amistoso, como lo sostiene Serano Antón<sup>582</sup>, se configura como una garantía que tiene el contribuyente de que la Administración no va actuar de modo arbitrario, discrecional e ilegal, sino siguiendo con las pautas del procedimiento regular establecido legalmente. Procedimiento que el contribuyente debe conocer a los fines de no generar un estado de indefensión. Por ello, como lo anticipamos, a los fines de incentivar la aplicación de este vehículo procedimental, el mismo debe estar regulado internamente, como una garantía básica de todo procedimiento, a los fines de que el mismo sea considerado como efectivo.

Los Derechos del Contribuyente se deben garantizar dentro del Procedimiento Amistoso regulado por la legislación doméstica o interna, incluso cuando los mismos no tienen una regulación expresa y dependen sólo del CDI. Ello representa una de las principales garantías dentro del *debido proceso legal* y dentro del *Estatuto del Contribuyente*. En definitiva, hace a la seguridad jurídica y a la previsibilidad de los negocios jurídicos que se instrumentan a nivel internacional. Son por demás de sintéticas y precisas las palabras de G. Bidart Campos, cuando se refiere a que: “... *el titular de tal derecho ha de quedar legitimado para que se reconozca su disfrute y su ejercicio, ha de*

---

<sup>581</sup> BAISTROCCHI, E.: “El Derecho Internacional: Implicancias en el Derecho Tributario”, en: Corte Suprema de Justicia de la Nación – Máximo Precedentes, La Ley, Buenos Aires, Tomo I, 2013, p. 7 y ss, en especial, pp. 189 y ss.

<sup>582</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 144); SERRANO ANTÓN, F.: “La Cláusula de procedimiento amistoso de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional”, IEF, Documentos, 2004, nro. 26/2004.

*disponer paralela y simultáneamente de vías idóneas a través de las cuales hacerlo valer, defenderlo, lograr su reconocimiento, impedido o postergado, y reparar su violación”*<sup>583</sup>.

Uno de los principales principios a ser resguardado es *el principio de defensa en juicio* al que debe ordenarse el MAP. La Corte Suprema de Justicia de Argentina nos dice que las reglas sobre la defensa en juicio emergentes del art. 18 de la CNArg. trascienden el campo meramente penal, y sus aspectos sustanciales deber ser observados en todo tipo de procesos<sup>584</sup>, sin que quepa diferenciar causas criminales<sup>585</sup>, juicios especiales<sup>586</sup> o procedimientos de naturaleza administrativa<sup>587</sup> o tributaria<sup>588</sup>. En el punto anterior se observó cómo podemos, en el caso de defensa en juicio y de la tutela jurisdiccional, además de aplicar la CN de cada Estado, aplicar también el Derecho Convencional.

## **2.3 EL PRINCIPIO DE JURIDICIDAD Y EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

Desde el Derecho Administrativo, siguiéndose para ello a García de Enterría y a Fernández, todo procedimiento de naturaleza impugnatoria y recursiva es una garantía para el administrado. Si lo miramos desde el prisma del Derecho Tributario, entenderemos que todo procedimiento, inclusive el de naturaleza “amistosa”, es una garantía para los contribuyentes frente a la arbitrariedad del poder. Señalan los autores que los recursos

---

<sup>583</sup> BIDART CAMPOS, G.: “Sobre Derechos Humanos, Obligaciones y otros temas afines”, en: Estudio en homenaje al Dr. Hector Fix-Zamudio, UNAN, t.1, México, 1988, p. 75 y ss.

<sup>584</sup> Fallos: 237:193.

<sup>585</sup> Fallos: 125:10; 127:374; 129:408; 198:467.

<sup>586</sup> Fallos: 193:408 y 198:467.

<sup>587</sup> Fallos: 310:1797 y 312:1042.

<sup>588</sup> Jurisprudencia no fiscal: Fallos 247:646, CSJN, 19.09.1960, “Elena Fernández Arias y Otros c. José Poggio; Fallos 284:150, CSJN, 08.11.1972, “Dumit, Carlos José c. Instituto Nacional de Vitivinicultura, s/demanda contencioso administrativa. Jurisprudencia fiscal: Fallos 321:1043, CSJN, 28.05.1998, “Lápiduz, Enrique c. DGI, s/acción de amparo”. Por último encontramos al Fallo “AFIP c. Interporp”, Fallos 333:935. Este fallo contiene elementos relacionados con el debido proceso a la luz de la Convención Americana de Derechos Humanos. Puede verse: BAISTROCCHI, E.: Corte Suprema de Justicia de la Nación – Máximos Precedentes – Derecho Constitucional Tributario, Bs. As., La ley, Tomo I, 2013, pp. 193; BAISTROCCHI, E.: (2013, Tomo II, p. 137).

administrativos son actos del administrado mediante los que éste pide a la propia Administración la revocación o reforma de un acto suyo, o de una disposición de carácter general de rango inferior a la Ley, en base a un título jurídico específico. Los recursos administrativos, las peticiones y las quejas constituyen una garantía para los afectados<sup>589</sup>, como se dijo.

Al decir de Valdéz Costa, el principio de juridicidad es el corolario del principio de legalidad y se relaciona con que toda norma tributaria debe ordenarse a la Constitución y a los Tratados internacionales. No basta con cumplir con el principio de “reserva de ley” en nuestra materia, sino que, la ley debe actuar también dentro del marco constitucional y convencional<sup>590</sup>, siendo éste el fundamento teleológico del *principio de juridicidad*.

En nuestro caso, la *juridicidad* a la que nos referimos está relacionada con la ordenación del conflicto al cumplimiento del objeto y fin del Tratado, en un primer término. En un segundo término, desde un punto de vista teleológico, el ordenamiento del procedimiento a los *principios constitucionales y convencionales* que deben respetarse, al que nos hemos referido en las páginas anteriores, los que no pueden ser vulnerados por los Procedimientos Amistosos ni por otros procedimientos complementarios, como es el caso del arbitraje internacional, la mediación o la conciliación, aplicables a nuestra materia.

Podríamos decir que el *principio de juridicidad* es la contracara del principio de legalidad o reserva de ley. Como bien lo ha entendido la Corte Suprema de Justicia Argentina: “... que es inherente al ejercicio de la actividad administrativa que ésta sea desempeñada conforme la ley, pues constituye una de las expresiones del poder público estatal, que tiene el deber de someterse a ella. En esa sujeción al orden jurídico radica una de las bases del Estado de Derecho, sin la cual no sería factible el logro de sus objetivos...”<sup>591</sup>.

Este principio también es denominado como principio de legalidad administrativa o constitucional. Habitualmente se ha encontrado su origen en la CN de Argentina en el art.

---

<sup>589</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y T. R. FERNANDEZ: (2002, pp. 516 y ss.).

<sup>590</sup> VALDÉZ COSTA, R.: “El principio de Legalidad en el Derecho Tributario”, en: El Principio de Legalidad, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales – Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, P. 179 y ss.

<sup>591</sup> CSJN, Fallos: 315:2771; Procuración del Tesoro de la Nación, Dictamen: 230:243.

19 (CN), dentro del siguiente esquema interpretativo: el principio de libertad regula al ciudadano, no a los Estados. Los Estado,s para poder desarrollar sus actividades, deben estar sometidos a la Ley. En dicha interpretación, una cara de la moneda es la libertad del ciudadano frente a la prohibición de actuación al Estado cuando no surge de la Constitución, de un Tratado, de la Ley, de un Reglamento, etc. El art. 19 CN Argentina nos dice que: *“Las acciones privadas de los hombres, que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”*.-

La sujeción al principio de juridicidad por parte del Estado o de un Órgano Administrativo -como lo puede ser en nuestro caso la Autoridad Competente dentro del MAP- es, positiva: el accionar del Estado o de sus órganos sólo puede concebirse válidamente habilitado con base a una norma expresa<sup>592</sup>. Como bien lo indicaba Comadira, el principio que pretendemos dejar reflejado dentro de este acápite es *“...el concepto de que todo el accionar de la Administración Pública debe encuadrarse en un marco procesal de respeto prioritario al ordenamiento jurídico”*<sup>593</sup>.

Generalmente, formulado en relación a todo procedimiento de índole administrativa, bajo el nombre de “legalidad objetiva”, ha sido entendido en el sentido de que el procedimiento administrativo tiende no sólo a la protección del recurrente o la determinación de sus derechos, sino también a la defensa de la norma jurídica, del Tratado Internacional, de la Constitución Nacional, y de las Convenciones y Pactos Internacionales de Derechos Humanos, desde un punto de vista objetivo, con el fin de mantener el imperio de la legalidad y justicia en el funcionamiento administrativo. Todo ello implica que el Estado y la Administración deben bregar por el orden jurídico interno e internacional. Es por ello que González Navarro<sup>594</sup> sostiene que el principio de juridicidad es un principio esencial del subsistema legal de cada Estado. Por último, diremos que la juridicidad nuclea

---

<sup>592</sup> CSJN, Fallos: 316:2454.

<sup>593</sup> COMADIRA, J. R.: Procedimientos Administrativos, Bs. As., Ed. La Ley, Tomo I, 2002, p. 50.

<sup>594</sup> GONZÁLEZ NAVARRO, F.: El Estado Social y Democrático de Derecho, Pamplona, EUNSA, 1992, pp. 221 y ss.



todo un sistema normativo, que contempla los principios generales del Derecho y la Constitución Nacional de cada Estado, hasta los precedentes administrativos en la aplicación de esos Derechos, donde su proyección normativa se justifica por el principio de igualdad, pasando, además, por los Tratados Internacionales, la Ley formal, los Reglamentos, entre otros actos jurídicos del Estado.

Con referencia al deber de juridicidad por parte de las Autoridades Competentes de ambos Estados dentro del MAP, podemos interpretar lo siguiente:

a) En primer lugar, el Estado, dentro de las funciones de las Autoridades que han sido dotadas con las facultades y competencia necesarias para tener conocimiento y resolver las actuaciones dentro del Art. 25 de los Convenios para Evitar la Doble Imposición, deben respetar sus postulados<sup>595</sup>. El Manual sobre MAP de la OCDE nos dice que las Autoridades Competentes están obligadas a aplicar al máximo su capacidad para lograr el acuerdo y resolver el conflicto<sup>596</sup>. Ello se ordena al principio de juridicidad.

b) El hecho de que dentro en el Estado no se haya legislado sobre los alcances del procedimiento, al surgir el procedimiento de un Tratado Internacional, debe aplicarse el mismo. Además, siguiéndose el principio de jerarquía normativa, el Reglamento o Ley de Procedimiento Amistoso no puede restringir derechos establecidos por el Tratado en la cláusula del MAP. Así tampoco, desconocerse Derechos y Garantías consagrados en otros Tratados como lo son los de Derechos Humanos con referencia a la Tutela y a la defensa en juicio.

c) Instado un MAP por parte de un Estado o por un contribuyente, la Autoridad Competente está obligada a resolver el conflicto desde el punto unilateral, de manera motivada y con dictamen jurídico previo. Si la petición no puede ser resuelta, deberá -la

---

<sup>595</sup> Como se sostuvo, tradicionalmente se ha aceptado como una vía resolutive dentro del Derecho Internacional tributario al "Procedimiento de Acuerdo Mutuo" (Procedimiento Amistoso) o "Mutual Agreement Procedure". Como bien destaca Mario Züger, "To resolve these possible conflicts the DTC modelled after Art. 25 OECD MC (or Art. 11 OECD MC inheritances/gifts) provides for a "mutual agreement procedure". This procedure consists of negotiations between the "competent authorities" of the Contracting States with a view to secure the uniform application of the Tax Convention in both countries". ZÜGER M.: "Settlement of Disputes in Tax Treaty Law – General Report", Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, Coproduction of Linde Verlag Wien and Kluwer Law International, Eucotax Series on European Taxation, London, 2002, p. 18.

<sup>596</sup> OCDE: (2007, p. 14).

Autoridad Competente- comunicarse con la Autoridad Competente del otro Estado Contratante del Tratado, a los fines de que bilateralmente resuelvan la disputa de ser posible. Tienen una obligación de negociación y de intentar llegar a un Acuerdo Amistoso mediante la técnica de negociación y cooperación internacional entre los Estados. Pero puede darse la situación de no llegar a un acuerdo por parte de las Autoridades Competentes. En algunos casos, cuando se admita el arbitraje posterior y complementario al MAP, el contribuyente, pasado un plazo sin las partes lleguen a un acuerdo, puede instar el procedimiento arbitral, según las reglas establecidas entre los Estados.

c) Es cierto, como se dijo precedentemente, que las partes tienen una obligación de negociar y de intentar llegar a un Acuerdo Amistoso. Ello debe darse en el marco del art. 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de Tratados, en tanto todo tratado obliga a las partes y debe ser cumplido de buena fe entre ellas. Además, una importante excepción a la regla viene dada por el *Tie Break Rule*<sup>597</sup> o “desempate” del art. 4 del MCOCDE que tiene establecido que no sólo hay obligación de negociar, sino de llegar a un arreglo para determinar la residencia del contribuyente.

El apartado 2 del art. 4 (Residente) del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE pretende resolver este problema mediante una serie de criterios denominados “de desempate”, pudiéndose utilizar cada uno de ellos para determinar el país de residencia único a los efectos del convenio, cuando los criterios que les preceden no hayan dado resultado. En la aplicación de estos criterios, los dos Estados pueden adoptar posturas distintas, por ejemplo, en lo que respecta al lugar donde radica la “vivienda permanente” o el “centro de intereses vitales”, por lo que puede ser necesario recurrir a un MAP para resolver las diferencias surgidas entre los países signatarios del Convenio. Es más, aun cuando ambos países estén de acuerdo en cómo funcionan los criterios de desempate, su aplicación no es siempre productiva. El último de ellos busca hacer frente a esta contingencia estableciendo que “las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso (a saber: la residencia a efectos fiscales de la persona física) de común acuerdo”. Expresado de otro modo, si el caso no puede resolverse aplicando los restantes criterios de desempate, “deberá” resolverse mediante Procedimiento Amistoso a fin de

---

<sup>597</sup> ZÜGER, M.: (2002, p. 18); SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 144).

evitar la doble imposición, surgiendo así, inequívocamente, una obligación de resultado que no puede ser eludida<sup>598</sup>.

## **2.4 LA BÚSQUEDA DE LA VERDAD OBJETIVA POR MEDIO DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

Todo procedimiento -el MAP no es una excepción- procura llegar a la verdad objetiva por medio de un proceso que tiene como guía la buena fe de los Estados que buscan aplicar e interpretar de manera conforme con las cláusulas del Tratado.

El MAP debe desenvolverse con total independencia dentro de la búsqueda de la verdad material, de la realidad, independientemente de cómo hayan sido alegadas o probadas. Las Autoridades Competentes deben llegar a una conclusión positiva o negativa sobre el planteo realizado por el contribuyente, teniendo como fin la verdad objetiva dentro de las funciones y actividades que ellas desempeñan<sup>599</sup>.

Entendemos que la verdad objetiva estaría íntimamente relacionada con la finalidad del Tratado internacional. Siguiéndose a Falcón y Tella, las finalidades u objetivos - generalmente admitidos en la regulación convencional, comunitaria e interna, son definidos por lo siguiente<sup>600</sup>:

a) Evitar que la concurrencia de distintos impuestos produzca un efecto confiscatorio o un exceso de imposición en relación con los criterios de justicia tributaria aceptados en cada ordenamiento y que hemos detallado en las páginas anteriores.

b) Garantizar los derechos de los contribuyentes y la seguridad jurídica, de manera que los operadores internacionales puedan conocer de antemano los impuestos que han de soportar.

c) Asegurar la equitativa distribución de la recaudación entre los Estados que pueden gravar cada operación.

---

<sup>598</sup> OCDE, Manual: (2007, p. 12).

<sup>599</sup> ESCOLA, H.: Tratado General de Procedimiento Administrativo, Bs. As., Depalma, 2da. Edición, 1981, p. 126.

<sup>600</sup> FALCÓN y TELLA, R. y E. PULIDO GUERRA: (2010, p. 15).

d) Eliminar los obstáculos fiscales y parafiscales al comercio internacional, especialmente en relación con los productos originarios de los países y territorios en desarrollo.

e) Favorecer la colaboración entre las Administraciones fiscales en orden a la solución de los conflictos y discrepancias de interpretación, al intercambio de información y a la recaudación en vía ejecutiva, especialmente cuando ésta deba tener un alcance extraterritorial.

Por la aplicación del principio de la verdad material y objetiva a todo procedimiento de naturaleza administrativa, con un evidente sentido finalista, se justifica el párrafo del art. 25.3 del Convenio para Evitar la Doble Imposición, que expresa: “*Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio*”. En otras palabras, cabe, hasta en el MAP, cuando esté especialmente previsto en el Tratado o en la normativa interna regulatoria, la posibilidad de incluir como objeto del Acto Administrativo, de alcance particular o general, cuestiones no propuestas por las partes o por el contribuyente: “...*podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio...*”. Esto es en tanto la derivación del principio de juridicidad como principio ordenador de las Autoridades Competentes y de su accionar, y de la verdad jurídica objetiva como fundamento inspirador de la actividad administrativa y jurisdiccional -*desde el punto de vista administrativo, claro está*-, justifica la admisión de esta especie de *reformatio in pejus* en el Procedimiento Amistoso, como una garantía. Siempre con referencia a causas que generen doble imposición internacional y que no estén reguladas por el Tratado Internacional, como lo menciona el art. 25.3, entendiéndose el mismo como Constitucional, a diferencia de la calificada doctrina que anuncia su inconstitucionalidad y no admisión de la misma<sup>601</sup>.

---

<sup>601</sup> En cuanto a dicha cláusula, mal denominada como *Legislative Provision*, entiende una parte de la doctrina que se refiere a cualquier situación no contemplada en el tratado, equivalente a una autorización general para suplementar el Convenio. Partiéndose de la premisa señalada, otra parte de la doctrina entiende que podría registrar diversas dificultades desde un punto de vista constitucional. Los comentarios

Para la doctrina, es un principio general -refiriéndonos a la verdad objetiva- válido<sup>602</sup> para toda clase de procedimientos de naturaleza administrativa, sea constitutivo o impugnativo, aún cuando en éste último resulte más clara su configuración en atención a su similitud con procedimientos jurisdiccionales, desde un punto de vista procesal. Con el impulso de oficio u “oficialidad”, el “informalismo”, “excepcionalidad”, “autonomía”, “naturaleza preventiva”, “bilateralidad”, constituyen sus principales aristas configurativas<sup>603</sup>.

### **III. PRINCIPIOS DEL DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO APLICABLES A LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS**

#### **3.1. RAZONES QUE SUSTENTAN ESTA LÍNEA DE PENSAMIENTO. EL DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO COMO UN ELEMENTO ESTRUCTURAL DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

La Fiscalidad Internacional definida como las relaciones tributarias entre Estados Soberanos, pertenece de manera incuestionable al Derecho Internacional Público<sup>604</sup>. En el

---

al modelo reconocen que puede existir una controversia de índole constitucional al respecto el MAP legislativo. Se advierte que analizar los efectos reales de la cláusula es verdaderamente dificultoso por la cantidad de sistemas diversos y constituciones en el mundo entero. Desde algunos Estados como el Reino Unido se la considera inconstitucional. AVERY JONES, J.F. y otros: “The Legal Nature of The Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention”, *BTR*, 1980, p. 13 y ss.; KOCH, K.: (1981, p. 68); VOGEL (1997, p. 1380); XAVIER, A.: (2002, p. 202); VOGEL / PROKISCH: (1993, p. 71).

<sup>602</sup> COMADIRA, J.R.: (2002, pp. 53 y ss.).

<sup>603</sup> MARTÍN ABRIL D. y F. RUBIO CUADRADO, “Novedades relativas al IRNR y otras normas fiscales aprobadas en 2008”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n° 312-2009, p. 49; XAVIER, A.: (2002, pp. 391 y ss.); SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p.140).

<sup>604</sup> AVI - YONAH, R. S.: “International Tax as International Law”, *Tax Law Review*, 2004, 57, 483; AVI - YONAH, R. S.: *International Tax as International Law – and Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge University Press, Cambridge, 2007, pp. 4 y ss. En ambas publicaciones el autor referenciado enuncia de manera insistente que la fiscalidad internacional forma parte del Derecho internacional público, así como las derivaciones de dicha afirmación. Pocos autores, nos dice, cuestionarían el hecho que la red de tratados fiscales internacionales forman una parte importante del derecho internacional público. Por lo tanto, la cuestión clave a resolver sería si los tratados mencionados y las leyes fiscales nacionales de diversas jurisdicciones, forman parte de un régimen o sistema fiscal internacional que tiene su fuente en los tratados internacionales mencionados y en la costumbre internacional. Para el autor, el Derecho internacional consuetudinario es el Derecho que nace de la práctica general y constante de los Estados seguidas como obligación legal. Los Tratados internacionales crean Derecho entre los Estados parte y pueden dar lugar a la creación del derecho a la creación del derecho internacional consuetudinario, cuando tales acuerdos están

maco del Derecho Internacional Público, y del Derecho Internacional Privado, se han utilizado para resolver disputas o conflictos una amplia variedad de instrumentos resolutivos. Los más habituales son la negociación diplomática, el recurso a la decisión jurisdiccional de las Cortes Internacionales y el Arbitraje Internacional.

En idéntico sentido a lo manifestado, Uckmar, Corasaniti, Capitani di Vimercate, Asoey y Billardi sostienen que en el Derecho Internacional los instrumentos utilizables para la resolución de las controversias son, esencialmente, tres:

- A. la negociación entre los Estados;
- B. el recurso a las decisiones de Cortes Internacionales; y
- C. el Arbitraje Internacional.

En el ámbito del Derecho Internacional Tributario, la resolución de las disputas de naturaleza tributaria se confía al instrumento de la negociación que es incluido con habitualidad dentro del art. 25 de los Convenios y de los Modelos Convenios existentes<sup>605</sup>.

### **3.2 PRINCIPIOS APLICABLES**

#### ***3.2.1 OBLIGACIÓN DE LOS ESTADOS DE NO ARREGLAR LAS CONTROVERSIAS SINO POR MEDIOS PACÍFICOS***

El primer principio elevado al status de norma consuetudinaria del Derecho Internacional<sup>606</sup>, en razón de estar inserto en la mayoría de los Tratados Internacionales,

---

destinados a la adhesión general y son de hecho ampliamente aceptados. Le resulta evidente que hay prácticas fiscales internacionales que son ampliamente aceptadas y seguidas, tales como evitar la doble imposición internacional mediante la concesión de una exención para los extranjeros o un crédito por impuestos extranjero. Además, hay más de 2000 tratados fiscales bilaterales existentes y todos siguen uno de los dos modelos ampliamente aceptados (los modelos de tratados de la OCDE y de la ONU) que son muy similares entre sí y son destinados a la adhesión por los Estados en general. En consecuencia, se pregunta si esto no es suficiente para crear Derecho internacional tributario derivado de la costumbre. Se pregunta, por último, si los países no solo siguen una regla, ¿pero lo hacen siguiendo una obligación legal establecida por la costumbre? AVI - YONAH, R. S.: *International Tax as International Law – and Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge University Press, Cambridge, 2007, pp. 5 y ss.

<sup>605</sup> UCKMAR V. y otros: *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Primera Edición Argentina, La Ley, Bs.As., 2011, p. 151 y ss.

sean estos bilaterales o multilaterales, que abarca la mayoría de los Estados que forman parte de la Comunidad Internacional, es la “*obligación de no arreglar las controversias internacionales sino por medios pacíficos*”<sup>607 608</sup>.

Este principio es también aplicable no sólo a las controversias entre Estados, sino también a disputas entre Estados y Organizaciones Internacionales, y entre Organizaciones Internacionales entre sí<sup>609</sup>.

Es importante destacar que el principio mencionado tiene el alcance siguiente: la obligación se limita a tratar, siguiendo los estrictos criterios de la buena fe<sup>610</sup>, de lograr una

---

<sup>606</sup> Nos dice que se entiende por costumbre internacional la expresión de una práctica seguida por los sujetos internacionales y generalmente aceptada por éstos como derecho, según se deduce de la letra y del espíritu del apartado b) del art. 38 del Estatuto del T.I.J. De lo anterior se desprende que la costumbre está formada por dos elementos: de un lado, el material de recepción de actos o práctica constante y uniforme de los sujetos, y de otro, el llamado elemento espiritual, u opinio iuris necessitatis, es decir, la convicción por parte de los sujetos de D.I. de que se trata de una práctica que obliga jurídicamente. DIEZ DE VELASCO VALLEJO, M., Instituciones [...], Ob. Cit., pp. 118 y ss.; XAVIER manifiesta, cuando trata otras fuentes Internacionales del Derecho Fiscal Internacional, que “O costume é, como se sabe, fonte autônoma de produção jurídica nò Direito Internacional (art. 38, nº 1, “b”, do Estatuto do tribunal Internacional de Haia). Todavía, apenas uma regra conseguiu reunir, em matéria de impostos, os requisitos geralmente exigidos da longa consuetudo e da opinio iuris vel necessitatis: a que estabelece a isenção dos representantes diplomáticos quanto aos impostos directos do Estado em Estado em que estão acreditados”. Entre varios ejemplos de la recepción de la costumbre en la Fiscalidad Internacional Xavier nos presenta los siguientes: “Duas outras regras comecaram a ganhar foros de costem internaciol: a da tributacáo exclusiva das sociedades de navegacáo marítima e aérea no lugar da residência da sociedade; e aquela segundo a qual o cidadão de um Estado só pode ser submetido a imposto, por razão de atividade empresarial noutro Estado, quando aí tivesse constituído estabelecimento estável (princípio do estabelecimiento permanente). Todavía, as críticas de que uma e outra destas normas têm sido recentemente objeto por parte de países em vias de desenvolvimento, parecem afectar a necessária conviccáo da sua obrigatoriedade”. Ver: XAVIER A., Direito Tributário Internacional do Brasil, Ob. Cit., pp. 195 y ss.

<sup>607</sup> La obligación de no arreglar las controversias internacionales sino por medios pacíficos, es consecuencia lógica de la prohibición del uso o la amenaza de la fuerza en las relaciones internacionales, norma central de todo sistema de la Carta de las Naciones Unidas, contenidas en su art. 2º, inciso 4º. Esta relación entre disposiciones tan importantes estaba ya contenida en los artículos 1º y 2º del Pacto Briand Kellog, de 1928 y artículo 1º del Tratado Antibélico. Cfr. PODESTÁ COSTA y RUDA, Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 381, en especial pp. 383.

<sup>608</sup> DIEZ DE VELASCO VALLEJO, M., Instituciones [...], Ob. Cit., pp. 625 y ss.; PASTOR RIDRUEJO, J. A., Curso de Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 606 y ss.; RUIZ y DAUDÍ, Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 361 y ss.; GONZALEZ CAMPOS, J. D., SANCHEZ RODRÍGUEZ, L. I., SAENZ DE SANTA MARIA, M. P., Curso de Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 738.

<sup>609</sup> PODESTÁ COSTA y RUDA, Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 383.

<sup>610</sup> Respecto a la solución efectiva de una determinada controversia internacional, el Derecho Internacional Contemporáneo no importa a los Estados una obligación de resultado. [...] No pesa sobre ellos sino una

solución, sin recurrir a mecanismos bélicos<sup>611</sup>. Los Estados están obligados a instrumentar todos los mecanismos de resolución disponibles en el Tratado Internacional, evitando llegar a agresiones bélicas.

Es decir, no hay obligación de solucionar, sino de tratar de solucionar siguiendo los mecanismos internacionalmente aceptados al efecto<sup>612</sup>. Inequívocamente, se advierte, que dicho principio fue receptado en el Derecho Internacional Tributario cuando se configuraron las primeras líneas del Procedimiento Amistoso, en tanto y en cuanto no se creó una obligación de resultados, sino de medios. Las partes (los Estados) sólo tienen la obligación de negociar, pero no la de llegar a un acuerdo. Es una obligación de diligencia y no de resultado. Es lo que los comentarios, siguiendo al Derecho Internacional General, han llamado como *pactum de contrahendo* (puntos 36 y 37 de los Comentarios al MCOCDE, 2014). Tal es el alcance de todas las disposiciones que encontramos tanto en la Carta de Naciones Unidas, como en otros Tratados de solución pacífica.

Al referirse al Procedimiento Amistoso, R. Dominici<sup>613</sup> afirma que las causas que justifican su instauración y su buena imagen frente a los Estados, radica en que los mismos no renuncian sustancialmente a su soberanía fiscal, y no les comporta una obligación de eliminar la denunciada doble imposición. A decir del Modelo Convenio vigente hasta el 2008, con sus anteriores paradigmas, *el procedimiento amistoso sería lo máximo que los Estados están dispuestos a resignar dentro de la llamada soberanía fiscal*.

---

obligación de comportamiento: la de procurar llegar, de buena fe y con espíritu de cooperación, a una solución justa y rápida de la controversia. Cfr. PASTOR RIDRUEJO, J. A., Curso de Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 606 y ss.

<sup>611</sup> En todo caso, en el Derecho Internacional Contemporáneo, la libertad de elección de medio, aun siendo amplia, choca con un límite infranqueable: no cabe el recurso a medios no pacíficos. Cfr. PASTOR RIDRUEJO, J. A., Curso de Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 606 y ss.

<sup>612</sup> El Derecho internacional, en primer lugar, impone una obligación general de comportamiento: la de que todos los Estados “arreglarán sus controversias internacionales por medios pacíficos de tal manera que no se pongan en peligro ni la paz y seguridad internacionales ni la justicia”. Principio que el T.I.J. ha considerado que pertenece al Derecho internacional consuetudinario. Cfr. GONZALEZ CAMPOS, J. D., SANCHEZ RODRÍGUEZ, L. I., SAENZ DE SANTA MARIA, M. P., Curso de Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 738.

<sup>613</sup> DOMINICI, R.: “Reglas para la Resolución de los conflictos en materia de doble imposición internacional”, en: AA.VV., Curso de Derecho Tributario Internacional, Coordinador: Víctor Uckmar, Editorial Temis, SA, Colombia, 2003, p. 149 y ss.



Otra interpretación sería negar los mecanismos que esos mismos Tratados establecen, además de imponer una obligación de cumplimiento imposible, en una Comunidad Internacional compuesta de Estados soberanos<sup>614</sup>. Se desprende de este principio que la negativa absoluta al arreglo de un conflicto no es conforme al Derecho Internacional actual<sup>615</sup>.

Es importante recordar que la interpretación lograda sólo es aplicable a algunos de los mecanismos de resolución de conflictos en el Derecho Internacional: a los denominados Amistosos, como veremos. Son aquéllos que dependen esencialmente de la voluntad de los Estados. Antiguamente se denominaban políticos o no jurisdiccionales.

A esto se debe que, siguiendo a la doctrina clásica, los medios, mecanismos o técnicas de arreglo de las controversias internacionales se clasificaron en dos tipos<sup>616</sup>: a) procedimientos *políticos, diplomáticos o no jurisdiccionales* y b) procedimientos *jurisdiccionales*; respondiendo a las clases o tipos de conflictos que también pueden dividirse en *jurídicos y políticos*<sup>617</sup>.

Es lo que la doctrina ha denominado como “la relación entre la naturaleza de las controversias y los medios de solución”<sup>618</sup>. Pero la práctica convencional demuestra que

---

<sup>614</sup> PODESTÁ COSTA y RUDA, Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 382.

<sup>615</sup> GONZALEZ CAMPOS, J. D., SANCHEZ RODRÍGUEZ, L. I., SAENZ DE SANTA MARIA, M. P., Curso de Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 738.

<sup>616</sup> Podestá Costa y Ruda nos recuerda que los métodos de solución pueden ser clasificados de acuerdo a diversos criterios. Así se los ha distinguido conforme a la naturaleza de la controversia que puede ser considerada como jurídica o política; otra distinción se basa en el carácter obligatorio o facultativo del recurso al método; pueden también diferenciarse según que intervenga o no un tercero, o según la misión que debe cumplir el tercero, o según que la propuesta de solución del tercero sea obligatoria o no, o según el carácter permanente o ad hoc del método, o según la naturaleza secreta o pública del procedimiento y de la decisión o propuesta del tercero. Pero la clasificación más utilizada distingue entre los métodos llamados diplomáticos, los jurisdiccionales y los que tienen lugar dentro de los sistemas de las organizaciones internacionales. Ver: PODESTÁ COSTA y RUDA, Derecho Internacional Público, Ob. Cit. pp. 384.

<sup>617</sup> Nos dice Díez de Velasco Vallejo que tradicionalmente, la mayoría de la doctrina ha distinguido entre diferencias, jurídicas y políticas, distinción que ha tenido también reflejo en la práctica de los Estados. Se dice que las primeras – las diferencias jurídicas -, son aquellas susceptibles de ser solucionadas aplicando el derecho vigente; las segundas – las políticas -, serían aquellas basadas en una pretensión cuya solución requiere una modificación del derecho vigente. Ver: Díez de Velasco Vallejo, M., Instituciones [...], Ob. Cit., pp. 620.

pueden existir combinaciones de los mismos o recurrirse a procedimientos diferentes<sup>619</sup>, de acuerdo con la voluntad de las partes<sup>620</sup>.

Los conflictos de naturaleza fiscal internacional son conflictos de naturaleza jurídica, en base a la interpretación y aplicación de las reglas vertidas en los Tratados Internacionales que los regulan. No son procedimientos políticos o diplomáticos. De hecho, con el Procedimiento Amistoso se instaura un proceso especial y diferenciado del diplomático. Pero sí es un procedimiento no jurisdiccional y depende de la voluntad de

---

<sup>618</sup> PASTOR RIDRUEJO, J. A.: Curso [...], "La relación entre la naturaleza de las controversias y los medios de solución", Ob. Cit., pp. 610. Nos dice el autor referenciado, que el análisis de la práctica internacional demuestra que en uso de la libertad soberana de elección de medio, los Estados han acudido a dos tipos de medios de solución de las controversias: medios políticos y medios jurídicos. [...] En este orden de ideas, se ha hablado tradicionalmente por la doctrina de dos categorías de controversias internacionales: las políticas y las jurídicas. Cfr. PASTOR RIDRUEJO, J. A.: Curso [...], Ob. Cit., pp. 610, nos dice este autor, que "El origen de la distinción entre controversias políticas y controversias jurídicas está, seguramente, en las ideas de un clásico del Derecho Internacional, Emerico de Vattel, quien en 1758 publicó su conocida obra *Le Droit des Gens principes de la loi naturelle appliques à la conduite et aux affaires des nations et des souverains*. [...] en el capítulo XVIII del Libro II se ocupa Vattel "de la manera de terminar los altercados entre naciones", y en este contexto distingue entre controversias sobre derechos esenciales y controversias sobre derechos menos importantes". Cfr. PASTOR RIDRUEJO, J. A.: Curso [...], Ob. Cit., pp. 612. Destaca el autor citado que hay algo de mayor interés en dicha construcción: se desaconseja el arbitraje -el único medio jurídico de la época- para las controversias relativas a "derechos esenciales". En esta conclusión, VATTEL, sigue a los Suizos, nos dice: "Los Suizos siempre tan dispuestos a abrazar los medios pacíficos o a someterse a los de derecho en contestaciones menos esenciales, desecharon constantemente toda idea de composición con aquellos que atentaban a su libertad, y aún rehusaron someterse a juicio de árbitros o al de los emperadores". Se puede ver: VATEL, A.: *El Derecho de Gentes o Principios de la Ley Natural aplicados a la conducta y a los negocios de las naciones y los soberanos*, (traducción hecha por MANUEL MARÍA PASCUAL HERNÁNDEZ); Imprenta de D. Manuel Amarita, Madrid, Tomo I, 1834, pp. 536.

<sup>619</sup> Ver el artículo 33.1 de la Carta de Naciones Unidas cuando se refiere a "otros medios pacíficos" de arreglo de controversias que pueden ser elegidos por los Estados partes. Ruiz y Daudí, sobre este punto nos dicen que "El análisis de la práctica revela que los Estados, en ocasiones utilizan medios totalmente nuevos, tales como la remisión de la causa a un órgano político de una organización internacional para que emita un dictamen, o la sumisión de una controversia a un grupo de expertos; otras veces, los Estados recurren a la adaptación de medios conocidos, tales como acordar la atribución de carácter vinculante al informe del mediador", Cfr. RUIZ y DAUDÍ, *Derecho Internacional Público*, ob. cit., pp. 363 y 364. Estas nuevas técnicas de resolución de los conflictos pueden verse en el Derecho Fiscal Comunitario Europeo, por medio del Convenio Relativo a la Supresión de la Doble Imposición en caso de Corrección de los Beneficios de Empresas Asociadas 90/436/CEE. Nos dice esta norma en su articulado que en el caso de no ponerse de acuerdo los Estados partes en el conflicto por medio de un procedimiento amistoso, será obligatorio el dictamen previamente enviado a una comisión de expertos fiscales, combinando así, las negociaciones entre los Estados con el informe del grupo de experto. Adquiriendo esta última obligatoriedad en el caso que no exista acuerdo amistoso entre los Estados Contratantes. Se advierte que este Convenio Multilateral es un gran avance para la Fiscalidad en el caso de los precios de transferencia o corrección de beneficios de empresas asociadas.

<sup>620</sup> RUIZ y DAUDÍ, *Derecho Internacional Público*, ob. cit., pp. 365 y ss.

ambos Estados que, mediante un acuerdo jurídico, se brinde solución a un reclamo concreto realizado por un contribuyente.

Es importante entender que el principio al que estamos haciendo alusión, al trasladarlo a la Fiscalidad Internacional, puede tener interpretaciones diferentes y excepciones. Frente a un conflicto, que en su momento diferenciaremos, los Estados están obligados por medio del Procedimiento Amistoso a intentar solucionar la disputa de acuerdo a las reglas insertas dentro del Convenio Internacional.

Como excepción a la regla mencionada, en su aplicación al Derecho Internacional Tributario, encontramos dos:

a) En un conflicto de doble residencia fiscal, que inequívocamente deriva en un conflicto de doble imposición internacional, cuando las reglas establecidas por el Tratado para la solución del conflicto internacional tributario no puedan llegar aplicarse, los Estados deben solucionar el conflicto dentro del Procedimiento Amistoso.

Por ejemplo, la regla general nos dice que en virtud del apartado 1 del art. 4º, cuando una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se “resolverá” de la siguiente manera: Primera regla: a) la persona será residente solamente donde tenga una vivienda permanente a su disposición. Si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales). Si tuviera iguales o similares centro de intereses vitales en ambos Estados, y no puede determinarse o en el caso que no tenga vivienda permanente en los dos Estados, nace la segunda regla que infiere que se considerará residente solamente en el Estado donde more (b). Si mora en ambos Estados, se considerará residente en el Estado de la nacionalidad (tercera regla, c). Si tuviera doble nacionalidad o la nacionalidad de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de ambos Estados resolverán el caso por medio del procedimiento amistoso de común acuerdo (Cuarta Regla, d).

Con lo cual el art. 4º. 2º. d) establece que las partes deben “resolver” el conflicto de doble residencia de común acuerdo, es decir por medio del Procedimiento Amistoso establecido en el art. 25 (punto 14, comentarios al art. 4º, MCOCDE 2014).

La doctrina, en este punto, siguiéndose en ello a F. Serano Antón, señala: “...*Es cierto que tan sólo hay obligación de negociar, sin necesidad de llegar a un acuerdo, pero con una importante excepción y es que en los casos de Tie Break Rule del artículo 4 del MC OCDE, no solo hay obligación de negociar, sino también de llegar a un acuerdo para determinar la residencia...*”<sup>621</sup>

En relación al Modelo de 2005 de la OCDE establecía en el comentario al art. 25, punto 26, que el apartado 2º del art. 25, sin duda, comportaba la obligación de negociar; pero las Autoridades Competentes tienen pura y simplemente una obligación de “diligencia” y no de conseguir un “resultado” dentro del procedimiento amistoso. Sin embargo, matizaba dicha cuestión, diciéndonos que “...los Estados contratantes podrían comprometerse más ampliamente acordando que el procedimiento amistoso y, sobre todo, las discusiones en la comisión mixta deberían conducir a la solución del litigio. Esta regla podría resultar de una modificación del apartado 2º de una interpretación precisada en un protocolo, o en un intercambio de cartas anexo al Convenio” (punto 26, Comentarios al art. 25 CM OCDE, 2005).

b) Cuando se admita el Arbitraje Internacional como medio complementario al Procedimiento Amistoso dentro del Tratado Internacional Tributario (art. 25.5 CMOCDE 2014).

El nuevo punto 37 (modificadorio del 26) del MCOCDE 2008, mantenido en el Modelo del 2012 y 2014, agrega que el párrafo 5º prevé un mecanismo que permite la consecución de un acuerdo, aún cuando en la negociación hayan surgido aspectos sobre los que las Autoridades Competentes no hayan podido concertar sus posiciones. Es decir, que aquellos Estados que admitan el Arbitraje Internacional como complemento de la cláusula del Procedimiento Amistoso, no tendrían tan solo la obligación de negociar sino también de llegar a un acuerdo, aunque éste puede venir impuesto por el fuero arbitral complementario.

### **3.2.2 LA LIBERTAD EN LA ELECCIÓN DEL MEDIO RESOLUTIVO**

---

<sup>621</sup> SERRANO ANTÓN, F. (2010): ob.cit., p. 144.

Otro principio dentro de Derecho de soluciones pacíficas de las controversias internacionales es “la libertad de elección del medio de solución”<sup>622</sup>. Este principio internacional depende del consentimiento de las partes en conflicto a los fines de la elección del mecanismo resolutorio<sup>623</sup>. Por ello, para arreglar sus controversias, los Estados no están obligados, de acuerdo al Derecho Internacional General, a recurrir a ningún método con prioridad sobre otros, o circunscribirse a los llamados métodos tradicionales de solución. Salvo acuerdo previo entre las partes, la libertad de elección de métodos queda a discreción de las partes en la controversia y al convenio realizado<sup>624</sup>.

Este principio fue afirmado por la Corte Permanente de Justicia Internacional en su Sentencia del 23 de julio de 1923, en el asunto del Estatuto de Carelia Oriental, al establecer que:

*“...Está perfectamente establecido en el Derecho Internacional que ningún Estado puede ser obligado a someter sus controversias con otros Estados a la mediación, al arbitraje o a cualquier otro medio de solución pacífica sin su consentimiento...”*<sup>625</sup>.

Pero es necesario destacar que los Estados contratantes, una vez que han manifestado su voluntad de someter determinados conflictos a la técnica del Procedimiento Amistoso o al Arbitraje Internacional en un Tratado Internacional, sea éste general o particular, no puede -bajo ningún concepto- alegar su no cumplimiento, fundado en el Derecho Interno

---

<sup>622</sup> PODESTÁ COSTA y RUDA, Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 385 y ss.; PASTOR RIDRUEJO, J. A., Curso [...], Ob. Cit., pp. 606. Nos dice el autor que la segunda norma general que rige en la cuestión de la solución de las controversias es, en efecto, la que proclama la libertad de la elección de medio. La vigencia de esta norma había sido ya comprobada por el Tribunal de la Haya, justamente en las postrimerías del Derecho Internacional Clásico (pp. 607); GONZALEZ CAMPOS, J. D., SANCHEZ RODRÍGUEZ, L. I., SAENZ DE SANTA MARIA, M. P., Curso de Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 738. Nos dicen estos autores que el principio de la igualdad soberana de los Estados presupone en esta materia que las partes poseen iguales derechos, tanto para elegir un procedimiento de arreglo como durante el funcionamiento de éste. RUIZ y DAUDI, Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 365.

<sup>623</sup> Este principio de Derecho internacional se basa conforme la doctrina en la igualdad soberana de los Estados. GONZALEZ CAMPOS, J. D., SANCHEZ RODRÍGUEZ, L. I., SAENZ DE SANTA MARIA, M. P., Curso de Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 738.

<sup>624</sup> PODESTÁ COSTA y RUDA, Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 384.

<sup>625</sup> C.P.J.I., Serie B, nº 5 (1923).

del País. Estas reglas son derivadas directamente de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

La Corte Internacional de Justicia ha reafirmado este principio en su sentencia del 14 de diciembre de 1998, relativa a la competencia en materia de pesquerías entre España y Canadá: *“Todas las controversias [...] deben ser resueltas por medios pacíficos; el artículo 33 de la Carta deja al arbitrio de las partes la elección del medio”*<sup>626</sup>.

Este principio de libre elección de medios es un corolario de la igualdad soberana de los Estados y desde el punto de vista del Derecho Internacional se los debe interpretar conjuntamente<sup>627</sup>.

En esencia, cualquier mecanismo instrumentado para la solución de los conflictos internacionales no se considera incompatible con la igualdad soberana de los mismos, conforme a la Resolución de Naciones Unidas 2625 y la interpretación del art. 33 de la Carta. Lo que sí resulta imperativo es que el medio de resolución elegido sea pacífico, siguiendo las líneas de la buena fe y la cooperación internacional. De allí cualquier alteración en el orden natural de los mecanismos de resolución o la combinación de los mismos, está librado a la voluntad de los Estados<sup>628</sup> y debe ser admitido desde el Derecho Internacional.

---

<sup>626</sup> Se puede ver el texto de la Sentencia en: <http://www.ici-cij/cdoCKET/cec/cecjudgement>

<sup>627</sup> Nos dicen Ruiz y Daudí que “El principio de libre elección de medios es un corolario de la igualdad soberana de los Estados. En consecuencia, el recurso a un procedimiento de arreglo aceptado libremente por los Estados no se considerará incompatible con la igualdad soberana de los mismos (Resolución 2625 XXV). La Carta de las Naciones Unidas, en el artículo 33, y la Resolución 2625 (XXV) enumeran la mayor parte de los procedimientos o medios de arreglo pacífico: la negociación, la investigación, la mediación, la conciliación, el arbitraje, el arreglo judicial, el recurso a organismos, acuerdos o sistemas regionales u otros mecanismos pacíficos de su elección. La Declaración de Manila incluye, además, los buenos oficios”. RUIZ y DAUDI, Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 364.

<sup>628</sup> Los Estados son libres de decidir el medio de solución a aplicar en un caso dado, pudiendo elegir cualquiera de los enumerados en los textos anteriores, combinarlos a su arbitrio o elegir cualquier otro medio pacífico libremente diseñado por ellos. Lo único que resulta imperativo es que el medio de solución elegido sea pacífico y que su aplicación haya sido establecido mediante el acuerdo libremente consentido de las partes. Cfr. RUIZ y DAUDI, Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 364. Agregan los autores citados que “El consentimiento de las partes en la controversia con respecto a su solución mediante un procedimiento determinado puede ser establecido en el momento en que la misma se plantea o puede haber sido establecido con anterioridad mediante un acuerdo a tal efecto; ambos modos de expresar el acuerdo de las partes son igualmente válidos y obligatorios para ellas”, Cfr. RUIZ y DAUDI, Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 365.

Recapitulando estos principios, diremos que el Derecho Internacional Contemporáneo no importa a los Estados una obligación de resultado, es decir que los Estados partes en una controversia no están obligados a lograr un arreglo de la misma, salvo que dicha regla sea específicamente prevista, por ejemplo el mencionado art. 4.2.d del MCOCDE y el art. 25.5 MCOCDE 2008-2014.

En segundo lugar, los Estados partes en una controversia deben sólo tratar de buscarle solución, es decir, los Estados procurarán llegar a un arreglo pronto y justo de sus controversias internacionales, siguiendo criterios de la buena fe y espíritu de cooperación. Es lo que la doctrina ha denominado una obligación de comportamiento. Ello es así en virtud del principio de la libertad de elección del medio de solución. Conforme a éste último principio internacional, el Derecho Internacional General tampoco impone a los Estados en cuestión el solucionar sus controversias mediante mecanismos concretos, sino le da la libertad de elegir de pleno consentimiento y voluntario cualquier mecanismo pacífico, jurídico o político<sup>629</sup>.

La Carta de Naciones Unidas solo enumera una serie de mecanismos aceptados internacionalmente mediante reiterados Tratados y Convenciones bilaterales, que podrán ser o no seguidos por los Estados miembros. El límite se encuentra en el principio que prohíbe el uso o amenaza de la fuerza. Pero es necesario entender que las partes deben buscar un arreglo pronto y justo de sus controversias. Se hallan obligadas a lograrlo, incluso si no se alcanza una solución adecuada por uno de los medios inicialmente elegidos; de manera que, en este caso, las partes deberán “*seguir tratando de arreglar la controversia por otros medios pacíficos acordados por ellas*”<sup>630</sup>.

Si no se logra una solución definitiva a través del primer medio de arreglo elegido -la negociación-, una de las partes puede recurrir a otro medio o procedimiento distinto, ya sea la conciliación, los buenos oficios, las instancias consultivas o de informes, u otros

---

<sup>629</sup> DIEZ DE VELASCO VALLEJO, M., Instituciones [...], Ob. Cit., pp. 625 y ss.; PASTOR RIDRUEJO, J. A., Curso de Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 606 y ss.; RUIZ y DAUDÍ, Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 361 y ss.; GONZALEZ CAMPOS, J. D., SANCHEZ RODRÍGUEZ, L. I., SAENZ DE SANTA MARIA, M. P., Curso de Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 738; PODESTÁ COSTA y RUDA, Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 383.

<sup>630</sup> GONZALEZ CAMPOS, J. D., SANCHEZ RODRÍGUEZ, L. I., SAENZ DE SANTA MARIA, M. P., Curso de Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 739.

procedimientos llamados por la doctrina mecanismos jurisdiccionales, existiendo una verdadera sucesión o interferencia entre los mismos en el Derecho Internacional General<sup>631</sup>.

En el Derecho Internacional Tributario ello sería aplicable siempre y cuando haya sido especialmente establecido en el Tratado bilateral.

### **3.2.3 EL PRINCIPIO DE IGUALDAD SOBERANA DE LOS ESTADOS COMO FUNDAMENTO DE LOS MECANISMOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS**

Sostuvimos en páginas anteriores que el principio de libertad en la elección de mecanismos de resolución no obstaculizaba la aplicación del principio de igualdad soberana de los Estados; todo lo contrario: la complementa. En dichos términos, nos dicen Ruiz y Daudí que el principio de libre elección de medios es un corolario de la igualdad soberana de los Estados. En consecuencia, el recurso a un procedimiento de arreglo aceptado libremente por los Estados no se considerará incompatible con la igualdad soberana de los mismos (Resolución 2625 XXV de Naciones Unidas). La Carta de las Naciones Unidas, en el art. 33, enumera la mayor parte de los procedimientos o medios de arreglo pacífico: la negociación, la investigación, la mediación, la conciliación, el arbitraje, el arreglo judicial, el recurso a organismos, acuerdos o sistemas regionales u otros mecanismos pacíficos de su elección. La Declaración de Manila incluye, además, los buenos oficios<sup>632</sup>.

Los Estados son libres de decidir el medio de solución a aplicar en un caso dado, pudiendo elegir cualquiera de los enumerados en los textos anteriores, combinarlos a su

---

<sup>631</sup> En la práctica internacional, como lo ha puesto en evidencia Dupuy, las líneas de separación entre unos y otros procedimientos son frecuentemente imprecisas, ya sea por el hecho de combinarse elementos pertenecientes a procedimientos distintos, como la mediación y la conciliación, o bien por iniciarse un procedimiento que, progresivamente, se transforma en otro distinto. [...] En segundo lugar, muchos tratados internacionales sobre arreglo de controversias establecen una sucesión automática entre distintos procedimientos de arreglo. De manera que, si no se logra una solución definitiva a través del primer medio de arreglo, la negociación, una de las partes puede recurrir a otro procedimiento distinto, ya sea la conciliación, el arreglo arbitral o el arreglo judicial. Cfr. GONZALEZ CAMPOS, J. D., SANCHEZ RODRÍGUEZ, L. I., SAENZ DE SANTA MARIA, M. P., Curso de Derecho Internacional Público, Ob. Cit., pp. 741.

<sup>632</sup> Cfr. RUIZ y DAUDI, Derecho Internacional Público, ob. cit., pp. 364.-



arbitrio o elegir cualquier otro medio pacífico libremente diseñado por ellos. Lo único que resulta imperativo es que el medio de solución elegido sea pacífico y que su aplicación haya sido establecida mediante el acuerdo libremente consentido de las partes e incluido dentro de un Tratado.

Agregan los autores citados que *“El consentimiento de las partes en la controversia con respecto a su solución mediante un procedimiento determinado puede ser establecido en el momento en que la misma se plantea o puede haber sido establecido con anterioridad mediante un acuerdo a tal efecto; ambos modos de expresar el acuerdo de las partes son igualmente válidos y obligatorios para ellas”*<sup>633</sup>.

En el ejercicio propio de la soberanía es cuando los Estados deciden sobre la autolimitación de la potestad tributaria que conlleva la firma del CDI, y sobre cuál sería la cláusula de resolución de disputas elegida, a los fines de sus relaciones tributarias internacionales e incluidas en el mismo, sea el Procedimiento Amistoso, la mediación tributaria internacional por parte de algún órgano especializado, la conciliación internacional, el arbitraje o la competencia de un Tribunal Internacional para la resolución del litigio, dentro de los existentes.

La inclusión de cualquier tipo de los mecanismos referidos depende esencialmente del ejercicio de la soberanía y el acuerdo entre los dos Estados Contratantes. Con lo cual, pensamos, que es la propia soberanía del Estado uno de los fundamentos de la inclusión del mecanismo resolutivo dentro del Tratado Internacional. Y no sería posible objetar su inclusión -como mecanismo de no cumplir con el mismo- en un Tratado, argumentando cuestiones de derecho interno o doméstico, sosteniendo que contravendría al propio principio mencionado. La falta de cumplimiento tendría, sin duda alguna, repercusiones directas o indirectas de responsabilidad internacional del Estado incumplidor. Como se ve, asumimos una posición positiva e inclusiva del concepto de soberanía frente al Procedimiento Amistoso y otros mecanismos resolutivos incluidos en los CDIs y otros Tratados dentro del Derecho Internacional Económico.

---

<sup>633</sup> Cfr. RUIZ y DAUDI, Derecho Internacional Público, ob. cit., pp. 365.

La doctrina tributaria clásica utiliza dicho principio de manera negativa, a los fines de desacreditar la inclusión del Procedimiento Amistoso, del Arbitraje y de otros mecanismos, inclusive indicándose que es contraria a la soberanía del Estado, como dijimos.

El propio MCOCDE versión 2005 y en las anteriores versiones, sostenía la matriz o el paradigma mencionado precedentemente. En su punto IV del Comentario al art. 25, Observaciones Finales, párrafo 45, afirma, que “... *La práctica convencional más reciente ha demostrado que el Artículo 25 representa el máximo de lo que los Estados contratantes están dispuestos a aceptar. Sin embargo, no es preciso ocultar que, desde el punto de vista del contribuyente, esta disposición no es todavía enteramente satisfactoria...*”.

Agrega el MCOCDE versión 2005 que “...*La firma de un procedimiento amistoso depende en gran medida de la facultad de transigir concedida a las autoridades competentes por su derecho interno*”.

Este último párrafo se refiere a la suscripción de un acuerdo dentro del Procedimiento Amistoso. Es decir, para esta posición, tendríamos un Tratado Internacional con una cláusula no operativa, ya que nunca en la práctica se atribuirían las competencias relacionadas con la firma de un acuerdo dentro del Procedimiento Amistoso. Ello es lo que ha pasado en la República Argentina y en muchos Estados que en la práctica no ven con buenos ojos este tipo de procedimientos y los acuerdos que podrían presentarse dentro de los mismos.

Ya no hablaríamos entonces que lo máximo que los Estados están dispuestos a aceptar es el Procedimiento Amistoso, o ya que las Autoridades Competentes nunca podrían pasar a la etapa bilateral para intentar llegar a un acuerdo, reduciéndose su actuación a la vía doméstica o interna, con lo cual los Procedimientos Amistosos no serían ni siquiera lo máximo de los que los Estados contratantes están dispuestos a aceptar.

La doctrina latinoamericana -y en especial la argentina-, no ha ayudado a la admisión del Procedimiento Amistoso, interpretándose que el mismo contradecía a la soberanía tributaria de los Estados, la que resulta indisponible en nuestra materia.

Los argumentos para negar los acuerdos dentro del Procedimiento Amistoso, están, entonces, relacionados con la argumentación de que todo acuerdo en materia tributaria

contradice en primer término la soberanía tributaria y el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria, entre otros.

### **3.2.4 OPERATIVIDAD EN LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS SEÑALADOS AL PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

Una vez iniciada la negociación amistosa, dentro de la segunda etapa del Procedimiento Amistoso, cuando se internacionaliza, surgen operativos los principios mencionados en el siguiente sentido.

En primer lugar, al igual que en cualquier otro procedimiento de arreglo amistoso, la negociación opera el principio de igualdad soberana de los Estados. Por lo que una parte no puede asociar la negociación con la amenaza o la coerción sobre la otra parte; ni convenir sus propuestas en un verdadero *diktat* que la otra parte necesariamente debe aceptar. Cuestión diferente es cuando las partes llegan a un acuerdo libre y voluntario: dicho acuerdo se transforma en obligatorio para ellas.

En segundo término, cada una de las partes tiene el deber de abstenerse en el curso de la negociación de cualquier acción unilateral susceptible de agravar la controversia u obtener una posición de ventaja mediante vías de hecho. Lo que es consecuencia del principio de la buena fe, que posee especial relevancia en este ámbito. Ello obliga a los Estados incurso dentro de un Procedimiento Amistoso a “suspender” la ejecución de la presunta deuda tributaria.

No cabe olvidar, en tercer lugar, que la buena fe obliga a negociar con vistas a llegar a un acuerdo, extremo que ha sido puesto de relieve por la jurisprudencia internacional. Así, en los asuntos de la *Plataforma continental del Mar del Norte*, el tribunal declaró que “*Las partes están obligadas a entablar negociaciones con miras a llegar a un acuerdo y no simplemente pasar por un proceso formal de negociaciones [...] están obligadas a conducirse de manera que las negociaciones sean significativas, lo que no sucederá si cualquiera de ellas insiste en su propia posición sin prever ninguna modificación de la misma*”.

Finalmente, como ya hemos sostenido en el Derecho Internacional, se entiende al Procedimiento de negociación Amistosa no solo como un medio autónomo de arreglo de los conflictos, sino que en algunos casos puede constituirse como previo a otros procesos de arreglo.

### **3.2.5 EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO Y LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL**

La cooperación internacional ha sido elevada a principio del Derecho Internacional y está incluida dentro de la mencionada Resolución 2625 XXV de Naciones Unidas. Es un principio que es fundamento y acompaña desde su origen al Derecho Internacional Público.

Los Estados tienen el deber de cooperar entre sí, independientemente de las diferencias en sus sistemas políticos, económicos y sociales, en las diversas esferas de las relaciones internacionales, a fin de mantener la paz y la seguridad internacional, y de promover la estabilidad y el progreso de la economía mundial, y la cooperación internacional debe estar libre de toda discriminación basada en esas diferencias.

El punto c) de dicho principio enfatiza que los Estados deben conducir sus relaciones internacionales en las esferas económicas, social, cultural, técnica y comercial, de conformidad con los principios de la igualdad soberana y la no discriminación. Y pensamos, en consecuencia, que la materia fiscal internacional no es una excepción al mismo.

Como bien lo recuerdan U. La Commara y A. Nuzzolo, el actual Procedimiento tuvo su antecedente en la colaboración o cooperación internacional entre las Administraciones Financieras destinadas a evitar determinados casos de doble imposición internacional<sup>634</sup>.

Uno de las principales aristas que se pueden ver del instituto del Procedimiento Amistoso es su especial dependencia a los principios de colaboración y cooperación<sup>635</sup>

---

<sup>634</sup> LA COMMARA U. Y A. NOZZOLO: "L'istituto della procedura amichevole come strumento di cooperazione internazionale tra le Amministrazioni fiscali", il fisco, 22/98, pp. 7281 y ss.

<sup>635</sup> Las diferencias entre la colaboración como auxilio, como coordinación y como cooperación, podemos estudiarlas en: DÍAZ RICCI, R. M., Relaciones Gubernamentales de Cooperación, EDIAR, Bs. As., 2009, pp. 237 y ss.; La colaboración como auxilio la encontramos en la fiscalidad internacional en la asistencia en materia de

dentro de las relaciones internacionales y financieras entre los Estados. Podríamos animarnos a mencionar que si no hay cooperación no llegaríamos nunca a un Acuerdo Amistoso, y el instituto carecería de sentido.

### **3.2.6 LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS DENTRO DE LA ESTRATEGIA DE LA LUCHA EN CONTRA DEL FRAUDE FISCAL INTERNACIONAL. OPERATIVIDAD DEL PRINCIPIO DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL.**

A la fecha y a raíz de la necesidad de luchar en contra del Fraude Fiscal Internacional, como medida para auditar a las empresas multinacionales en relación a la *erosión de la base imponible* y sobre el *traslado de beneficios a otras jurisdicciones*, teniéndose a la vista el principio de cooperación entre los Estados, está tomando gran trascendencia en la actualidad el Plan de Acción denominado B.E.Ps (por sus siglas en idioma inglés “*base erosion and profit shifting*”<sup>636</sup>), y en el mismo está propuesto como una garantía al contribuyente y su perfeccionamiento en su acción 14<sup>637</sup> el Procedimiento Amistoso.

---

recaudación. Ella es un mecanismo de colaboración internacional. Puede verse: Grau Ruíz, M<sup>a</sup>. A., La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua, Editorial la Ley, Madrid, 2000, pp. 37 y ss. Para el primer autor, el mecanismo de cooperación se configura como un régimen competencial sustantivo que establece la vinculación recíproca de los poderes de las partes y exige una actuación conjunta (DÍAZ RICCI, R. M.: Relaciones Gubernamentales de Cooperación, ob. cit., p 290).

<sup>636</sup> El plan de acción presenta algunas propuestas que deben ser materia de un profundo análisis por los países en desarrollo que se involucren en el mismo, excepto el caso de aquellos que ya forman parte de la organización, que siguen sin reparos, más allá de su condición y efectos negativos, a pie juntillas, los lineamientos de la misma. En rigor la cuestión BEPS es una suerte de “remake” de una vieja película con nuevos escenarios y nuevos actores, excepto uno que siempre está, para avanzar en la universalización de los criterios y conceptos aplicados por los países desarrollados. Desde la década de los ‘20 del siglo pasado, utilizando primero a la “Sociedad de las Naciones”, luego a la recién constituida ONU, década de los ‘50, hasta que finalmente lo asumió la OCDE en los ‘60, siempre con un mismo actor institucional, la Cámara de Comercio Internacional, se intenta que el resto de los países adopte las orientaciones y parámetros fiscales definidos por quienes consideran ser el “mundo” (puede verse en línea: FIGUEROA Antonio, <http://thomsonreuterslatam.com/articulos-de-opinion/11/12/2014/doctrina-del-dia-el-plan-de-accion-ocde-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-los-beneficios-beps-base-erosion-and-profit-shifting-por-antonio-h-figueroa#sthash.CnCX0UeV.dpuf>). Asimismo, el mismo autor, en: “El Plan de acción OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios. BEPS (*base erosion and profit shifting*)”, IMPUESTOS, Nro. 11, Noviembre 2014, p. 61.

<sup>637</sup> La Acción 14 del programa procura desarrollar soluciones para hacer frente a los obstáculos que impiden a los países solucionar las controversias relacionadas con los CDIs de maneta amistosa por medio del Procedimiento Amistoso. Hace alusión a la ausencia del arbitraje internacional en la mayoría de los tratados internacionales con naturaleza tributaria, así también evitar que tanto el procedimiento amistoso como el arbitraje sea denegado por los Estados. El plan B.E.Ps surge de una síntesis entre la posición de los Estados

Dichos programas, planes de acción y convenios internacionales tienen como objetivos detectar y perseguir el Fraude Fiscal Internacional y las estructuras diseñadas para la evasión, mediante auditorías fiscales internacionales, pueden llevar a la interpretación y aplicación discordantes de los Tratados para evitar la doble imposición existentes y vigentes, atento a que la presión fiscal se incrementará. Incluso podrán surgir nuevas cuestiones conflictivas sobre situaciones de hecho y derecho que acontecen, y que pueden habitualmente generar diversos tipos de conflictos de índole internacional, y afectar derechos y garantías constitucionales y convencionales<sup>638</sup>.

#### IV. NATURALEZA JURÍDICA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO

Para referirnos a la naturaleza jurídica del Procedimiento Amistoso, es necesario partir de una serie de textos jurídicos que nos irán marcando el camino para desentrañar la

---

en la lucha contra el fraude fiscal internacional y la instauración plena del arbitraje como recurso frente a los diferentes problemas que sucedan dentro de las acciones tomadas en contra de la erosión de la base imponible y sobre el traslado de beneficios a otras jurisdicciones, el intercambio de información y la cooperación para la recaudación tributaria. Puede verse dichas acciones en: OECD, "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting", publicación en línea (visitada 16.02.15), <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>). El AP-BEPs, conformado por un conjunto de medidas para luchar contra el fraude fiscal internacional y las dobles no imposiciones y planificaciones fiscales agresivas, deben estar acompañadas con acciones que garanticen la seguridad y la previsibilidad de los negocios. Es pues por ello que se hace hincapié en la mejora de la eficacia del procedimiento amistoso (MAP) como complemento importante del Plan, con referencia a la interpretación y aplicación del mismo, y de los CDIs, todo ello complementando los trabajos de la OCDE pre-existentes como lo son el Manual de Procedimientos Amistosos de la OCDE. Puede verse la antesala del BEPs Action 14, en: OCDE, 2014, Public Discussion Draft, "Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective", 18 December 2014 – 16 January 2015, publicado en línea (visitado 16.02.05), <http://www.oecd.org/ctp/dispute/discussion-draft-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>

<sup>638</sup> Frente a las acciones que se están implementando a nivel global y en diversos Estados, se han empezado hacer efectivas las medidas de acción propuestas por la OCDE modificándose la legislación interna, es probable que en la práctica los efectos representen un verdadero aumento de la presión fiscal. Puede verse, sobre los lineamientos del plan de acción BEPs de la OCDE: Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf>. – MARTÍN JIMÉNEZ, A. y J.M. CALDERÓN CARRERO, "El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imposables y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPs): ¿El final, el principio del final o el final del principio?", Quincena Fiscal, Aranzadi, Enero I – II, 2014, pp. 87 – 115; SERRANO ANTÓN, F.: "El informe sobre erosión de bases imposables y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado", Revista de la Facultad de Derecho, Derecho PUCP, Nro. 72, 2014, pp. 45 – 70

naturaleza y el status jurídico del MAP frente a la Convención de Viena de 1969<sup>639</sup>. Así también indagaremos sobre su naturaleza específica, no judicial y no arbitral. Y en especial la naturaleza de los acuerdos, sobre todo su obligatoriedad frente a las Autoridades Competentes, los Tribunales internos y el Contribuyente.

#### 4.1 LA NATURALEZA RESOLUTIVA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO

El punto de partida desde un punto de vista institucional está relacionado con ser el Procedimiento Amistoso, un procedimiento administrativo de carácter particular, especial, incluso *sui generis* de Derecho Público, sumado a ello su aspecto internacional<sup>640</sup>.

El procedimiento está compuesto por una serie de actos por medio de los cuales se realiza una competencia administrativa concatenada y dinámica para producir finalmente actos administrativos definitivos, bilaterales y generales, con claros efectos individuales, obligatorios a cada Estado parte y a los Contribuyentes que lo han instado, si es que de esa forma se pacta, o si la legislación así lo determina.

Podríamos afirmar que, en primer término, podemos aventurarnos a sostener que el Procedimiento Amistoso es de naturaleza administrativa, de carácter impugnatorio o recursivo. A. A. Skaar<sup>641</sup> sostiene que uno de los aspectos relevantes -y quizás el más importante- es la solución de la controversia. Así nos encontramos con un tipo de Procedimientos Amistoso que tiene un especial carácter resolutivo, sea éste recursivo o

---

<sup>639</sup> SKAAR A.A.: "The Legal Nature of Mutual Agreements Under Tax Treaties", Skatterett 1992 (11), pp. 3-21; SKAAR A.A., "The Legal Nature of Mutual Agreements Under Tax Treaties", Tax Notes Int'l, Tax Policy Forum, Special Reports, Dec. 21, 1992, p. 1441. Este artículo refleja la tesis doctoral de SKAAR, The Legal Nature of Mutual Agreements Under Tax Treaties, leída en 1991 en la Universidad de Oslo. El autor nos dice que: "Hay dos aspectos a la naturaleza jurídica de los acuerdos mutuos. La primera es la solución de controversias, que es el más importante de los dos. El segundo aspecto del acuerdo mutuo es su naturaleza legislativa, ya que puede crear una nueva ley o derecho. Se espera que esto, a su vez, contribuirá a la solución de controversias en el futuro". Puede verse: AVERY JONES, J. F., et al.: "The legal nature of the mutual agreement procedure under the OECD model convention," British Tax Review, 1979, p. 346. Los autores que integran la publicación son los siguientes: John F. Avery Jones, Charles J. Berg, Henri-Robert Depret, Maarten J. Ellis, Pierre Fontaneau, Raol Lenz, Toshio Miyatake, Sidney I. Roberts, Claes Sandels, Jakob Strobl and David A. Ward, "The legal nature of the mutual agreement procedure under the OECD model convention," 333-353, British Tax Review, 1979 y 13-27, 1980.

<sup>640</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 143).

<sup>641</sup> SKAAR A.A.: (1992, p. 1441).

impugnatorio, enmarcado dentro de un Procedimiento Administrativo cualificado por su naturaleza internacional y tributaria. Como manifiesta Serrano Antón<sup>642</sup>, su aspecto más especial o diferenciador es su inclusión en los Convenios de Doble Imposición, que son Tratados Internacionales jerárquicamente superiores a la ley interna, incluso la que regula los procedimientos administrativos y tributarios domésticos, enraizada dentro del Derecho Público -agregando nosotros Derecho *Internacional* Público- y su implicación entre países o Estados, por medio de sus Autoridades Competentes, con la finalidad de resolver la controversia y llegar a un acuerdo sobre un conflicto tributario de naturaleza internacional.

Entonces, además de ser un procedimiento administrativo, es supranacional o internacional, con naturaleza bilateral o plurilateral, depende desde dónde lo veamos. Pero, en definitiva, no deja de ser un remedio de protección del contribuyente sobre si se aplicó e interpretó el Tratado conforme lo que las partes entendieron al momento de su suscripción<sup>643</sup>, que nace como garantía para confrontar la arbitrariedad de las Administraciones<sup>644</sup>.

Por ello, entendemos que el primer aspecto está dado por la resolución de la diferencia o disputa, que no dista de las resoluciones que podemos obtener dentro del derecho tributario administrativo en Derecho Interno o doméstico<sup>645</sup> y que para Skaar<sup>646</sup> cobra

---

<sup>642</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 144).

<sup>643</sup> Los recursos administrativos, en sentido amplio, serían los remedios o medios de protección del individuo para impugnar los actos –lato sensu- y hechos administrativos que lo afectan y defender sus derechos frente a la administración. Pero la tendencia se inclina a desenfatar este medio y hablar, más en general, de una “petición”, remedio, etc. (GORDILLO, A.: “El Procedimiento Administrativo”, en Tratado de Derecho Administrativo, Tomo IV, 10ma. Edición, F.D.A., Buenos Aires, 2010, Capítulo III, p. 1 (III.1).

<sup>644</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: La lucha contra las Inmunidades del Poder, III Ed. Civitas, Madrid, 2004, p. 29; BELTRÁN DE FELIPE M.: Discrecionalidad Administrativa y Constitución, Tecnos, Madrid, 1995, pp. 201 y ss.; GOMEZ CABRERA, C.: La Discrecionalidad de la Administración Tributaria, McGraw-Hill, Madrid, 1998, pp. 5 y ss.; MORENO FERNANDEZ, J. I.: La Discrecionalidad en el Derecho Tributario, Lex Nova, Valladolid, 1998; FERNÁNDEZ T. R.: De la Arbitrariedad de la Administración – Una Crítica de la Jurisprudencia Constitucional, IV ed. Civitas, Madrid, 2002, p. 6; FERNÁNDEZ T. R.: De la Arbitrariedad del Legislador, Civitas, Madrid, 1998, pp. 25 y ss.

<sup>645</sup> Conceptúa Valdés Costa que el Derecho procesal tributario es el conjunto de normas que regulan las controversias que se plantean entre dos sujetos de la relación jurídica tributaria: fisco y contribuyente. Al igual que en el derecho tributario formal o administrativo, la actividad específica del Estado en esta rama del derecho es la aplicación de la norma material a los casos concretos, pero la diferencia sustancial, entre una y otra rama, está en que el juez, ajeno a las partes, aplica la ley al caso con fuerza obligatoria y todas las características de la cosa juzgada. Idénticas diferencias encontramos en la relación entre el MAP con los



primordial importancia desde un punto de vista práctico. Considera al MAP como un procedimiento de resolución de disputas equivalente a cualquier otro que encontremos dentro del Derecho Interno.

Es pues por ello que podría afirmarse que los aspectos procesales y procedimentales tributarios que rodean a una operación internacional no tienen ningún particularismo o nota distintiva destacable, si se compara con el resto de las cuestiones procesales tributarias usuales<sup>647</sup>. Esta última reflexión puede ser admitida en la medida en que tengamos presente que, independientemente de que pueda estar el procedimiento regulado en el marco del Derecho Interno, las relaciones jurídicas conflictivas a ser resueltas están reguladas en un Tratado Internacional, cuya principal relevancia está dada por la supremacía de los Tratados Internacionales sobre la normativa interna y su aplicación directa a ellas. Entendemos que dicha circunstancia jurídica no le quita la naturaleza anunciada como un *procedimiento administrativo-tributario de carácter especial, bilateral y supranacional* que, sin lugar a dudas, está regulado en primer término dentro de un Tratado Internacional; y en segundo término, en algunos Estados, dentro de una normativa interna creada al efecto, como hemos visto y clasificado en páginas anteriores.

Dentro de este punto, cuando analizamos al MCOCDE en el art. 25, encontramos la previsión dentro del párrafo (1) y (2), en los siguientes sentidos:

Art. 25, Punto 1):

a. Cuando una persona -jurídica o física o asimilada- considere que las medidas adoptadas por la Administración Tributaria de uno o ambos Estados contratantes del Tratado Internacional, implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del Convenio, podrá iniciar un Procedimiento Amistoso ante la Autoridad Competente designada al efecto por parte del Tratado Internacional. De esta forma se insta el procedimiento administrativo ante la administración que fuera competente, incluso según la legislación interna.

---

Tribunales de Justicia (VALDÉS COSTA, R.: Instituciones de Derecho Tributario, Lexis Nexis - Depalma, 2da. Edición, Bs. As., 2004, p. 17).

<sup>646</sup> SKAAR, A.A.: (1992, p. 1441).

<sup>647</sup> MESSINEO, A. E.: (2003, p. 593).

b. El inicio del MAP no limita a los procedimientos instados internamente: el Procedimiento Amistoso puede iniciarse con independencia de los recursos previstos por el Derecho Interno, sin la necesidad de agotar la vía administrativa de cada Estado.

c. Se indica que el caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme o contraria a las cláusulas del CDI.

d. El planteo es promovido por el contribuyente afectado y no por el Estado o la Administración, siguiéndose dicha cláusula.

e. También, de manera implícita, para el caso de no ser fundado o motivado el planteo ante la Autoridad Competente, el mismo podría ser rechazado. Frente a ello, la pregunta a resolver es qué derecho le cabe al contribuyente frente al rechazo del MAP por parte de la Autoridad Competente, si se entiende que la presentación no está fundada y no se aprecia una tributación no conforme con el CDI<sup>648</sup>. A esta cuestión la analizaremos cuando desarrollemos el procedimiento en sí mismo considerado, dentro del capítulo IV.

Art. 25, Punto 2):

f. Interpuesto el reclamo ante la Autoridad Competente de uno de los Estados, si la reclamación le parece fundada y motivada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un Acuerdo Amistoso con la Autoridad Competente de la Administración Tributaria del otro Estado contratante, a los fines de evitar una tributación que no se ajuste al CDI.

g. Para el caso de que la reclamación le parece fundada y motivada y puede por sí misma la Autoridad Competente encontrar una solución al conflicto, desde un punto de vista unilateral, emitirá un acto administrativo, resolviéndose de esta manera el conflicto fiscal internacional. Acto administrativo que se diferencia del tradicionalmente considerado

---

<sup>648</sup> CALDERÓN, J. M.: "Spanish Supreme Court Jurisprudence on Taxpayer Access to Mutual Agreement Procedure", *Tax Notes International, Viewpoints*, 29 March 2004, pp. 1193 y ss.; CALDERÓN, J. M.: "The Taxpayer's Right to Set the "Mutual Agreement Procedure in Motion: the Spanish Tax Courts", *Intertax, KLI*, 2001, Volume 29, Issue 11, pp. 362 y ss.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: "El Derecho de los Contribuyentes al inicio del Procedimiento Amistoso previsto en los Convenios de Doble Imposición", *Carta Tributaria, Monografías*, 2004, Nro. 6., pp. 3 y ss; A los fines de analizar las causales de denegación del MAP ante la AC puede verse: MARNTÍN JIMÉNEZ ADOLFO y J. M. CALDERÓN CARRERO: *Precios de Transferencia*, Editorial Netbiblo, SUNAT – INDESTA, Colección Doctrina Tributaria y Aduanera, La Coruña, 2013, p. 200.

por ser éste bilateral. La voluntad del mismo es concertada entre las dos Autoridades Competentes, siendo no contractual.

Los efectos unilaterales -como bilaterales- de la resolución amistosa del conflicto tienen similares efectos que una administrativa que resuelve un conflicto a nivel doméstico, frente a una determinación o liquidación de una deuda tributaria. La diferencia sustancial es que la creación del mismo corresponde a ambas Administraciones del Estado y además es aplicable en ambos Estados a la misma vez. Así también, a idénticos efectos que podrían tener un fallo del Tribunal Fiscal o un Tribunal Económico Administrativo sobre la aplicación o interpretación del CDI, sólo que hay que agregarse su obligatoriedad para ambas administraciones.

Inclusive, piénsese, que resuelta la controversia por medio del Procedimiento Amistoso, de manera previa a un fallo de un Tribunal Administrativo o Judicial, puede resultar inoficioso y abstracto su tratamiento y su resolución, como sucede dentro de las relaciones entre las vías administrativas y los tribunales judiciales, cuando existen recursos interpuestos de manera concomitante. La ventaja del Acuerdo Amistoso frente, por ejemplo, a un fallo de un Tribunal Fiscal o un Tribunal Económico Administrativo, es que éste último sólo es aplicable dentro de la jurisdicción territorial del Estado. En igual sentido puede hablarse de un fallo judicial, inclusive del máximo Tribunal. Es por ello que la ventaja del MAP, en tanto involucra a ambos Estados, es la obligatoriedad del acuerdo y una interpretación común o recíproca del mismo.

Siguiendo a Ribes Ribes, entendemos al Procedimiento Amistoso como un instrumento encaminado a la búsqueda de soluciones jurídicas para los problemas planteados en el marco de los convenios de doble imposición y no para la consecución de arreglos transaccionales<sup>649</sup> particulares. Ello es así, atento a que se procura solucionar el conflicto con la técnica del Derecho Internacional de la *negociación* entre las Autoridades Competentes que representan a cada uno de los Estados, dentro de un procedimiento de naturaleza internacional público, mediante un procedimiento complejo de naturaleza administrativa- tributaria. Destacándose que en esencia se diferencia del poder judicial, es decir, no posee naturaleza judicial ni tampoco arbitral, analizado en puridad. Lo que no le

---

<sup>649</sup> RIBES RIBES, A.: (2002, p. 408).

quita su esencia cuando puede ser complementado por otros procedimientos como lo es el Arbitraje Internacional y por otros procedimientos de naturaleza amistosa, como ya lo hemos afirmado. Ciertamente es que el arbitraje pretendido, de naturaleza de derecho público, sólo se instrumentaría cuando hubiera, por parte de las Autoridades Competentes, omisión de llegar a un acuerdo dentro de un determinado lapso de tiempo y no por la negativa de la solicitud del contribuyente.

En este punto debemos volver a resaltar su naturaleza no judicial y no arbitral, como lo hemos manifestado y con referencia al último punto, es decir, la separación y diferenciación con el proceso arbitral, y sobre la posibilidad de constituir una comisión mixta mediante memorándum de entendimientos entre ambos Estados y sus diferencias con el Arbitraje Internacional. En otras palabras, el hecho de que las Autoridades Competentes estén facultadas para constituir una comisión mixta no le da naturaleza cuasi arbitral al MAP.

Así, dentro de las semejanzas que propuso parte de la doctrina<sup>650</sup> con la institución arbitral, en especial cuando el Modelo Convenio establece la posibilidad de instrumentar una Comisión Mixta entre los dos Estados, entendemos que dicha Comisión Mixta, por lo menos como está configurada, no reúne los estándares para ser considerada de naturaleza arbitral. No obstante las importantes semejanzas que podrían advertirse entre ambas instituciones, resulta desatinada la asimilación del Procedimiento Amistoso a una clase de arbitraje. Mientras en el arbitraje el conflicto se somete a la decisión de un tercero respecto de las partes implicadas denominado "árbitro", son las propias Autoridades Competentes de los Estados contratantes quienes, conservando su individualidad y sin constituir, por tanto, una tercera voluntad distinta de las suyas, tratan de hallar una solución al problema planteado.

La Comisión está llamada a actuar dentro del desarrollo del artículo 25(1) y (2) MC OCDE, y no tanto en lo que a la solución de dificultades hermenéuticas o de aplicación del tratado concierne, sin olvidar además que los integrantes de la Comisión no serían sino las

---

<sup>650</sup> PALAO TABOADA, C.: (1972, p. 317).

mismas Autoridades Competentes de los Estados partes en la controversia, o sus representantes<sup>651</sup>.

Pensamos que dicha cuestión sería diferente si dentro de la Comisión Mixta permanente se integraran terceros, y si el dictamen en algunos casos pudiera ser considerado obligatorio. En tal caso, estaríamos en presencia de una fase cuasi arbitral, como sucede en el Convenio de Arbitraje de la UE, cuyo art. 7.1 prescribe que si las Autoridades Competentes interesadas no llegaren a un acuerdo por el que se evite la doble imposición en un plazo de dos años, constituirían una comisión consultiva, a la que encargarían que emita un dictamen sobre la forma de suprimir la doble imposición en cuestión. La Comisión tiene 6 meses a los fines de emitir opinión, la que es remitida a las Autoridades Competentes. Dichas autoridades tienen, a partir de ese momento, otros 6 meses para llegar a un acuerdo que confirme o se aparte de manera fundada del dictamen de la Comisión. Si dentro de los 6 meses posteriores a la emisión del dictamen las Autoridades Competentes no han llegado a un Acuerdo Amistoso, el dictamen se transforma en obligatorio para las Autoridades Competentes.

Despejadas las dudas y descartadas la naturaleza judicial y arbitral del MAP, y habiendo concluido que el mismo tiene naturaleza administrativa compleja y especial, pero naturaleza administrativa al fin, no podríamos aventurarnos a coincidir con parte de la doctrina cuando analizamos el aspecto hermenéutico del Procedimiento Amistoso. O llegar a inferir que se realizan funciones que podrían ser consideradas como una especie de interpretación auténtica del Tratado Internacional para las Autoridades Competentes, dentro de las funciones administrativas de ambas Autoridades Competentes.

Se exige, para que sea considerada como interpretación auténtica del Tratado, que el instrumento interpretativo surja de la misma autoridad quien ha emitido el acto originario, es decir los propios autores del instrumento interpretado, en nuestro caso de ambos Estados que han firmado el Tratado, o las Autoridades Competentes con específicas facultades, es decir a los mencionados fines deberían estar facultadas expresamente con competencias

---

<sup>651</sup> RIBES RIBES, A.: (2002, p. 411).

similares al *Treaty Making Power*<sup>652</sup>. Si se carece de dichas competencias, las pretensiones de interpretación auténtica se desvanecen por completo. En este caso, Palao Taboada nos dice que el instrumento configurador debería tener en principio el mismo rango y con idénticas formalidades que el Tratado internacional que se interpreta<sup>653</sup>, posición que compartimos. Es decir, prácticamente sería un nuevo Tratado o un Tratado interpretativo del CDI.

En puridad pensamos que no estaríamos en un supuesto de interpretación auténtica, tal como lo manifiesta parte de la doctrina, ya que el MAP se aparta y se diferencia estructuralmente de las autoridades diplomáticas que suscribieron el Tratado Internacional; por más que la Resolución Conjunta se publique y tenga similares formalidades que un Tratado Internacional, la misma será una Resolución interpretativa o integrativa del CDI obligatoria en principio para ambas administraciones, configurando una interpretación común del mismo, pero no auténtica. Faltaría el denominado *Treaty Making Power* o poder para hacer un Tratado Internacional. Dicha *capitis diminutio* sería esencial para que no sea obligatoria para los tribunales de Justicia o para el contribuyente que resulte afectado por dicha interpretación o integración, sin su consentimiento.

Tendría el Acuerdo, en principio, efectos interpretativos sobre las Autoridades Competentes, que deberán entender de esa forma el tratado analizado, lo que se denomina como interpretación común.

Otro sector de la doctrina avanza, sin más, sobre la naturaleza de interpretación auténtica dentro de las funciones del MAP. Inclusive se afirma que, a juicio de dicha doctrina, partiendo de que la interpretación auténtica es aquella que llevan a cabo los autores del instrumento objeto de la tarea hermenéutica, y, por otro lado, de que son las autoridades competentes -esto es, la Administración- de los Estados signatario, creadores de la norma interpretada, quienes, en representación de éstos, desarrollan el Procedimiento Amistoso, indican que es un supuesto de *interpretación auténtica*. Afirman que la forma procedimental observada para ello no constituye obstáculo alguno para el mantenimiento de

---

<sup>652</sup> ROGERS, H. W.: "Treaty Making Power", Northwestern Law Review, December 1893, Vol. II., Nro. 1, p. 3 y ss.; GOLOVE, D. M.: "Treaty – Making and the Nation: The Historical Foundations of the Nationalist Conception of The Treaty Power", Michigan Law Review, 2000, Vol. 98, Nro. 5, pp. 1075 y ss.

<sup>653</sup> PALAO TABOADA, C.: (1972, p. 313 y ss.).

la calificación de *interpretación auténtica* del Tratado Internacional<sup>654</sup>. Pero nos preguntamos si uno de los requisitos de la interpretación auténtica es que quienes emiten la interpretación sean las mismas personas o el mismo órgano que ha desarrollado el Tratado; resulta más que evidente que las Autoridades Competentes son una entidad diferente a quienes redactaron y suscribieron dicho Tratado.

Observamos que dicha posición doctrinaria dotó de una competencia normativa o legislativa tanto al Procedimiento Amistoso como al acuerdo derivado del mismo, que pensamos en la actualidad carece.

b) El segundo aspecto está referido a la naturaleza normativa que conlleva el Acuerdo Amistoso y su Procedimiento.

La doctrina se refiere a que el MAP, dentro de sus clases *interpretativo* e *integrativo*, una vez emitido el acuerdo, podría tener efectos sobre el Tratado Internacional, como *interpretación auténtica o interpretación común del tratado*, según su caso. Inclusive podría “*Create New Law*” -crear una nueva Ley o Derecho-, o integrar y mejorar de esta manera el Tratado Internacional. De esta forma se espera que, solucionado el caso particular de doble imposición, se contribuya en una solución futura de las controversias de naturaleza preventiva, consolidándose dicha naturaleza para tal doctrina<sup>655</sup>

Al Procedimiento Amistoso interpretativo e integrativo se le daría naturaleza normativa, de precedente o jurisprudencia administrativa vinculante u obligatoria, inclusive para los Tribunales y los contribuyentes. La doctrina lo ha calificado como “*Interpretative Mutual Agreement*” o *Procedimiento Amistoso Interpretativo* y en su caso *legislativo* con referencia al *procedimiento integrativo*, para colmar las lagunas del Tratado Internacional<sup>656</sup>. En dichos términos, Del Arco Ruete llega al extremo de considerar que, de acuerdo a la naturaleza de interpretación auténtica asignada al Procedimiento Amistoso,

---

<sup>654</sup> RIBES RIBES, A.: (2002, pp. 409 y 410).

<sup>655</sup> SKAAR A.A.: (1992, p. 1441).

<sup>656</sup> AVERY JONES, J. F., et al.: "The legal nature of the mutual agreement procedure under the OECD model convention," British Tax Review, 1979, p. 346. Los autores que integran la publicación son los siguientes: John F. Avery Jones, Charles J. Berg, Henri-Robert Depret, Maarten J. Ellis, Pierre Fontaneau, Raol Lenz, Toshio Miyatake, Sidney I. Roberts, Claes Sandels, Jakob Strobl and David A. Ward, "The legal nature of the mutual agreement procedure under the OECD model convention," 333-353, British Tax Review, 1979 y 13-27, 1980.

surge la obligatoriedad del acuerdo amistoso adoptado frente a los Tribunales internos de los Estados, sosteniendo una posición por demás de controversial, como se verá más adelante<sup>657</sup>.

A nuestro modo de ver, éste último supuesto –el dotar de efectos legislativos al MAP, tanto al interpretativo como al integrativo- es en extremo controversial y refleja lo ya manifestado por Studer, en la dogmática Suiza, en relación a la base de la *teoría de la delegación* (de allí el denominarla erróneamente como “Legislativa”<sup>658</sup>). Cuando Studer formula la teoría de la delegación para desentrañar la naturaleza del Procedimiento Amistoso, parte del siguiente supuesto. Se pone de relieve que el Procedimiento Amistoso, al permitir la comunicación directa entre las Autoridades Competentes de los Estados contratantes, suplanta al cauce diplomático. Es decir, que las competencias diplomáticas se ven trasladadas a las Autoridades Competentes de los Estados por medio de una ley o por el Tratado Internacional. Con esta afirmación no habría controversia alguna: hasta este punto, el MAP conserva su autonomía frente al cauce diplomático. Pero el autor avanza sosteniendo que lo que existe en realidad es una delegación de la potestad o competencia legislativa de naturaleza tributaria, especialmente en el supuesto de interpretación (*procedimientos amistosos interpretativos*) e integración (*procedimientos amistosos que llenan las lagunas de CDIs, es decir resuelven los problemas de doble imposición no incluidos en el CDI, de ahí el nombre de integrativos*) de los CDIs. Apunta Studer, al que se le suma Shmitz que, en primer término, los Estado,s por medio de la ley interna o por medio del Tratado, han regulado al Procedimiento Amistoso para resolver cuestiones de interpretación y casos no incluidos en el Tratado. Las Autoridades Competentes, siguiendo dichas facultades, se han puesto de acuerdo interpretando el Tratado y resolviendo los problemas no contemplados en su clausulado, integrándose el mismo con nuevos postulados normativos. Ello se ha logrado con la delegación de las competencias legislativas en las Autoridades Administrativas Competentes. Cuando dicho acuerdo pasa por las Autoridades Legislativas de ambos Estados, el Tratado se actualiza y de esa forma

---

<sup>657</sup> DEL ARCO RUETE, L.: *Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español*, Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, p. 24.

<sup>658</sup> AVERY JONES, J. F., et al.: (1980, pp. 13 y ss.); SKAAR A.A.: (1991, pp. 1443).



se “confirma tácitamente la delegación” y su interpretación “auténtica”<sup>659</sup>. Por su parte, Lenz<sup>660</sup> sostiene la tesis de la delegación en las Autoridades Competentes por los cuerpos legislativos de las autoridades competentes. Pero, mayoritariamente, la doctrina judicial y autoral establece, como hemos manifestado, una posición contraria<sup>661</sup> y muchas veces matizada, de la establecida por la doctrina suiza y parte de la alemana, calificándose al MAP y en especial al Acuerdo producido dentro del MAP, como un MAP de naturaleza Legislativa.

Es dable advertir, en lo que concierne a los acuerdos mutuos de carácter interpretativo e integrativo, que la opinión dominante es, aunque no sean vinculantes frente a los tribunales domésticos o internacionales, la opinión de parte de la doctrina e incluso de muchos foros resolutivos, que deben ser tenidos en cuenta y en consideración como elementos de interpretación del Convenio Internacional, hasta pueden ser referidos a su contexto interpretativo<sup>662</sup>. Como se observa, esta doctrina matiza a la anterior.

Estamos de acuerdo con quienes sostienen que esta teoría no puede mantenerse desde la óptica del Derecho Tributario, menos aún desde la República Argentina, donde se prohíbe de manera expresa la delegación legislativa en la Administración, desde un punto de vista constitucional.

La primera pregunta a responder es si hay delegación. La respuesta es afirmativa. Pero, seguidamente, habrá que preguntarse qué facultades son las que se delegan.

Una teoría -Studer y otros- entenderán que lo que se delega son facultades normativas para el caso del MAP interpretativo e integrativo. Pero en realidad lo que se delega, como

---

<sup>659</sup> STUDER, W.: (1971, p. 93): SCHMITZ al pasar se suma a esta postura en: SCHMITZ, R. C. A: Kommentar zum internationalen Steuerrecht der bundesrepublik Deutschland, Bd. 1 u. 2. Düsseldorf, 1957, p. 1272.

<sup>660</sup> LENZ, R.: “Essays on International Taxation”, en: A review of congress resolutions taken by the International Fiscal Association (IFA) 1939 – 1992, IFA, Deventer / Boston, 1993, pp. 259 y ss.

<sup>661</sup> Una posición contraria es la sostenida por la generalidad de la doctrina alemana, por la Corte de Casación Italiana y por el Conseil d’État francés, para quienes la naturaleza del procedimiento por los propios límites constitucionales es administrativa o inclusive una facultad política del Poder Ejecutivo y no legislativa, como veremos cuando desarrollemos la naturaleza del acuerdo. Puede verse: XAVIER, A.: (2005, p. 180).

<sup>662</sup> BAKER, P.: *Double Taxation Agreements and International Tax Law: a Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital of 1992*, 3° ed., London, 2000, p 421.

se advirtió *ab-initio*, no es la potestad legislativa (que es indelegable y está amparada por el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria, por lo menos desde nuestras latitudes, y el principio de legalidad y reserva de ley), sino las competencias administrativas para la resolución de los conflictos, sean de aplicación o interpretación del Tratado internacional. Palao Taboada<sup>663</sup> considera que, sobre todo, la tesis de la delegación legislativa resulta desde todo punto de vista innecesaria para solventar la naturaleza jurídica del Procedimiento Amistoso, y también para explicar la calidad de la participación de las Autoridades Administrativas competentes y los efectos que tienen los Acuerdos Amistosos. Dichas Autoridades, siguiendo a los Tratados Internacionales, actúan como se señaló oportunamente en la definición, en sustitución de los órganos diplomáticos, representando al Estado en la negociación del conflicto, en la búsqueda de soluciones bilaterales, donde existen dos voluntades concurrentes de los Estados. Actúan en y por el Estado, bregando por sus intereses fiscales internacionales y de los ciudadanos contribuyentes que han instado el procedimiento en la jurisdicción de la residencia o nacionalidad, y cuando las Autoridades Administrativas no pueden resolver el reclamo realizado por el contribuyente, según el caso. En dicho caso, el procedimiento se internacionaliza y se conjuga entre las dos Autoridades Competentes de ambos Estados. En ningún momento el Tratado dota de facultades legislativas a las Autoridades Competentes ni a las Comisiones Mixtas, sino de competencias administrativas de gestión para resolver las disputas que la interpretación y la aplicación del CDI generan.

No encontramos ninguna delegación legislativa dentro del art. 25, es decir competencias de naturaleza legislativa para hacer la Ley o complementar el Tratado Internacional, sino para encauzar el procedimiento administrativo, en las dos esferas de actuación: la interna, cuando el procedimiento es instado por el contribuyente o dentro del Estado se advierte el problema interpretativo, y la internacional, cuando el Estado se dirige al otro Estado, siguiendo para ello el principio de cooperación internacional y la técnica de la negociación en cabeza de las Autoridades Competentes. De su resultado positivo nacerá un acuerdo, denominado como Acuerdo Mutuo o Amistoso. Y frente a dicho Acuerdo

---

<sup>663</sup> PALAO TABOADA, C.: (1972, p. 316); RIVIER, J. M: (1983, p. 313).

surge otro problema sobre su propia naturaleza y su ejecutoriedad, como lo analizaremos al final de estas páginas.

Entendemos que las facultades, potestades o competencias que han sido delegadas dentro de la cláusula del art. 25 del CDI a las Autoridades Competentes están relacionadas con la resolución del conflicto dentro de la jurisdicción administrativa, de ahí su naturaleza eminentemente resolutoria. Además se suman las competencias para resolver consultas realizadas por los contribuyentes o por la Autoridad Competente del otro Estado Contratante, intercambiar información entre las Autoridades Competentes, competencias para resolver cuestiones de carácter interpretativas y emitir disposiciones de alcances general (actos administrativos con alcances generales) y competencias resolutorias vinculadas con solucionar conflictos no enunciados dentro del Convenio que generan doble imposición internacional o discriminación fiscal, denominadas “integrativas”. Todas las competencias enunciadas son de naturaleza administrativa, y no difieren de las que habitualmente pueden ostentar los organismos fiscales dentro del Derecho Interno. Pero nunca tienen naturaleza “judicial”<sup>664</sup>, “arbitral”<sup>665</sup>, ni menos aún “legislativas”<sup>666</sup>.

Puede darse el caso particular de que se dote a las Autoridades Competentes del Tratado, de *Treaty Making Power*, para poder acordar nuevos elementos del Tratado Internacional, en representación del Estado, pero ello no es precisamente lo que surge del art. 25, aunque parte de la doctrina trate, forzosamente, de entenderlo de ese modo. Encontramos que el último CDI entre la Argentina y España está suscrito entre el Ministro de Economía de la República Argentina y el Embajador de España en la República Argentina, ambos con delegación de *Treaty Making Power*.

Hay que advertir que la doctrina mayoritaria al MAP integrativo, que tiene por objeto eliminar la Doble Imposición Internacional aplicando para ello mecanismos similares a la analogía o a la integración normativa a situaciones de hecho no contempladas dentro del Tratado, se lo ha denominado Legislativo, sin pretenderse o fundarse adecuadamente sobre

---

<sup>664</sup> GARBARINO, C.: (1990, pp. 589 y ss.); RIBES RIBES, A.: (2002, p. 409).

<sup>665</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2005, pp. 142 y 143).

<sup>666</sup> PALAO TABOADA, C.: (1972, p. 316); RIVIER, J. M.: (1983, p. 313); XAVIER, A.: (2005, pp. 179 y 180).

la delegación, como hemos visto, sino en la integración normativa para solucionar los problemas de lagunas del Tratado en cumplimiento de la propia *causa-fin* del mismo.

En efecto, no es la Autoridad Competente o la Administración quienes participan del Procedimiento Amistoso y concluyen un acuerdo mutuo, sino el Estado en su personalidad internacional unitaria, el cual tiene, como es natural, sujeción activa internacional.

Pensamos que la naturaleza jurídica del Procedimiento Amistoso está relacionada con el Derecho Tributario Formal que tiene implicancias internacionales. Es un procedimiento administrativo y tributario especial, diferenciado del administrativo común y del tributario típico, donde si el contribuyente considera que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados que han suscripto el CDI implica o puede implicar para él una imposición no conforme con las cláusulas y beneficios establecidos por el tratado internacional, podrá, con independencia de los recursos previstos por el Derecho Interno de la residencia o nacionalidad para el caso de discriminación, iniciar un reclamo, petición, impugnación o recurso, de esta índole ante la Autoridad Competente (art. 25.1). Así también, si dentro del Estado las Autoridades Competentes advierten que de la interpretación del Tratado puede surgir o surge una interpretación no conforme con el mismo y es pasible de generar o genera el fenómeno de la doble imposición internacional o discrimina al inversor no residente, la Autoridad Competente puede iniciar un MAP que busque una interpretación bilateral de las cláusulas del Tratado, una interpretación común entre las dos Autoridades Competentes representantes de ambos Estados.

De lo mencionado hasta ahora, pensamos, con referencia a la incógnita mencionada, que se resuelve fácilmente con “*la teoría de la representación*”, por oposición a “*la teoría de la delegación*”. Las Autoridades Competentes son órganos del Estado que lo representan. Actúan dentro de las funciones establecidas por la ley interna o por el Tratado Internacional, o del complemento de éstas dos. Tanto en la aplicación del Tratado como en su interpretación, no pueden alterar el marco fijado de antemano en él, inclusive en la integración para casos no previsto, no se puede desnaturalizar al Tratado Internacional. Es decir, si un Estado quiere modificar el tratado o acomodarlo a los cambios y variaciones del MCOCDE, tendrá que denunciar el CDI y negociar otro, o en su caso buscar adaptarlo mediante un protocolo anexo al Tratado, pero no mediante un Procedimiento Amistoso.

Por último, a los fines de complementar su naturaleza, se ha dicho que el MAP es un *pactum in contrahendo*. Con referencia a este punto afirmaremos lo siguiente: en este punto, el Modelo de Convenio de 2008 y los sucesivos, en el punto 36 de sus comentarios, establecen que dentro de la segunda fase -que se inicia con los contactos entre las Autoridades Competentes- el procedimiento se sitúa en el plano de las relaciones internacionales entre los Estados. El Estado donde se sitúa la reclamación, donde es presentada, funcionaría, de poder resolver el conflicto, como representante del Contribuyente o por así decirlo, con el respaldo del Estado al que se presentó la reclamación<sup>667</sup>.

El art. 25 del MCOCDE instituye un Procedimiento Amistoso para la resolución de las dificultades surgidas de la aplicación “*lato sensu*” o “en sentido estricto” del Convenio<sup>668</sup>. La primera frase del punto 2 del art. 25, cuando infiere que “la autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio”<sup>669</sup>, constituye para el Modelo Convenio de la OCDE y para parte de la doctrina especializada, la ejecución de un “*pactum de contrahendo*”, o mejor dicho, un “*pactum de negotiando*” que comporta para las partes la mera obligación de negociar, pero no la de llegar a un acuerdo<sup>670</sup>. El apartado 2 comporta, sin duda, la obligación de negociar; pero, por lo que respecta a la consecución de un acuerdo a través del procedimiento amistoso, las autoridades competentes tienen pura y simplemente una obligación de “diligencia” y no de conseguir un “resultado”<sup>671</sup>.

Por último, advertimos que es acertado afirmar que el Procedimiento Amistoso -tradicionalmente considerado- sólo comporta la obligación de negociar, sin necesidad de llegar a un Acuerdo Amistoso, siempre de buena fe y siguiendo el esquema de la

---

<sup>667</sup> Véase el punto 36 del Comentario al Art. 25 del CMOCDE 2008 y siguientes.

<sup>668</sup> Véase el punto 1ro. del Comentario al Art. 25 del CM OCDE 2008 y ss.

<sup>669</sup> Art. 25, párrafo 2do, del Comentario al Art. 25 del CM OCDE 2008 y ss.

<sup>670</sup> Véase el punto 36 párrafo primero, del Comentario al Art. 25 del CM OCDE 2008 y ss.

<sup>671</sup> Véase MC OCDE 2008 y ss., Comentarios al Art. 25, punto 37.

cooperación internacional, lo que hace que se intenten todas las vías posibles para llegar al objeto y fines del MAP y del CDI. Pero existe una interesante excepción, como lo hemos anotado en páginas anteriores, vinculado con los casos del *Tie Break Rule* del art. 4º del MCOCDE<sup>672</sup>. Siguiendo dicho precepto existe obligación de negociar y de resolver el conflicto para casos de doble residencia de personas físicas. A modo de ejemplo, puede verse las diferencias de tratamiento de empresas y personas físicas. Nos dicen los Comentarios al art. 4º del MCOCDE que, cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona distinta de una persona física sea residente en ambos Estados contratantes, las Autoridades Competentes de los Estados contratantes “harán lo posible” por resolver, por medio de un Acuerdo Amistoso, el Estado contratante del que deba considerarse residente a dicha persona a los efectos del Convenio, teniendo en cuenta su sede de dirección efectiva, su lugar de constitución o de creación por otros procedimientos, así como cualquier otro factor pertinente<sup>673</sup>. Para el caso de las personas físicas las Autoridades Competentes, “resolverán” la cuestión mediante un “acuerdo amistoso”, conforme al procedimiento establecido en el artículo 25.

Éste último punto marca una interesante excepción sobre la naturaleza del procedimiento, que en algunos casos es obligatorio para las Autoridades Competentes. Esta apreciación, sin lugar a dudas, es un camino hacia un procedimiento obligatorio y vinculante para las partes, interesados y terceros.

Para concluir, una parte de la doctrina le atribuyó naturaleza transaccional al Procedimiento Amistoso. Encontramos a J. Pagés i Galtés, que sostiene la naturaleza transaccional del Procedimiento Amistoso. Para determinar la naturaleza del instituto, el autor previamente habla acerca de que la naturaleza puede analizarse desde distintas vertientes. Destaca la relativa al instituto jurídico y la relativa al acuerdo arribado como consecuencia del mismo. Afirma que cuando sistemáticamente parecería más adecuado analizar primero la naturaleza del instituto jurídico, para dar mayor claridad expositiva aconseja primero evaluar la naturaleza del acuerdo. Para determinar la naturaleza del instituto jurídico, encuentra por un lado la naturaleza arbitral que la descarta, y por el otro,

---

<sup>672</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 144).

<sup>673</sup> Véase el art. 4to párrafo 3ro del MC OCDE 2008 y ss.

la naturaleza transaccional que sostiene. También descarta que el Procedimiento Amistoso esté revestido de una naturaleza mixta entre el pacto compromisorio y la transacción. Admite que el Procedimiento Amistoso se articula como un contrato transaccional, siempre y cuando se deje en claro que la transacción por él contemplada es meramente declarativa. Lo cual, a su modo de ver, acerca este contrato de transacción declarativo al acuerdo procedimental, entendiendo por tal en las que las partes concretan la aplicación de la ley al supuesto singular que se esté tratando. Al acuerdo arribado por medio de la transacción de tinte declarativo, para su doctrina, tiene valor de interpretación auténtica del tratado -salvo que el mismo difiera de ello- pero podrá ser revisado por los Tribunales internos, ya sean Tribunales contenciosos, ya sean los Tribunales Constitucionales, cuando por medio del Acuerdo se conculquen el propio Tratado o la Constitución de uno de los países contratantes<sup>674</sup>.

Con referencia a la transacción, matiza que a la que se refiere es parte de una modalidad del medio pacífico para la resolución de conflictos internacionales conocido como “negociación”, que se concreta en la segunda fase “internacional” del Procedimiento Amistoso. Por lo tanto, nos dice, en esta fase la normativa supletoria aplicable será esencialmente la relativa a la transacción entendida como una modalidad de la negociación diplomática internacional<sup>675</sup>.

Con referencia a la naturaleza transaccional, Ribes Ribes sostiene que el Procedimiento Amistoso es un instrumento encaminado a la búsqueda de soluciones jurídicas para los conflictos planteados en el marco de los convenios de doble imposición y no para la consecución de “arreglos transaccionales”, subrayándose su naturaleza no arbitral ni judicial<sup>676</sup>.

---

<sup>674</sup> PAGÉS i GALTÉS, J.: “El Arbitraje y la Transacción en el Procedimiento Amistoso regulado por los Tratados Internacional de Doble Imposición”, Comunicación Técnica al Tema 2: El Arbitraje en Materia Tributaria, Libro de Ponencias del XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Quito, 2004, pp. 365 y ss.; PAGÉS i GALTÉS, J.: “La interpretación en el procedimiento de los Tratados de doble imposición”, en: AA.VV, (SERRANO ANTÓN F., SIMÓN ACOSTA, E., TAVEIRA TORRES, H., Directores), *Fiscalidad y Globalización*, Aranzadi, Pamplona, 2012, p. 843.-

<sup>675</sup> JARAMILLO SALGADO, J. F., PAGÉS i GALTÉS, J., RIVAS NIETO M. E., y A. URQUIZU CAVALLÉ: *Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional entre España y Ecuador*, Marcial Pons, Madrid – Barcelona, 2006, pp. 149 y ss.

Desde la Argentina se ha tratado a los Procedimientos Amistosos dentro de aquellos “procedimientos administrativos” destinados a resolver disputas fiscales internacionales<sup>677</sup>. Así también se ha dicho, refiriéndose a la cláusula del MAP, que la misma tiene singular importancia; puede constituirse en una cláusula muy relevante si se cumplen sus condiciones y, en particular, si el Estado tiene alguna intención de buscar una solución al caso concreto<sup>678</sup>. Parte de la doctrina de la Argentina ha manifestado que a pesar de los beneficios precedentes, y de la eventual utilización de los Estados como un procedimiento vinculante si así se lo decidiera, no hay duda que se trata de un procedimiento incierto, imperfecto y que carece de las ventajas de los nuevos procedimientos de arbitraje que vienen apareciendo en la escena del Derecho Fiscal Internacional. Si bien, nos dicen, el Procedimiento Amistoso ha sido reconocido como un procedimiento útil para resolver dificultades que surgen a partir de casos de “precios de transferencia”, sigue siendo un procedimiento menos perfecto para resolver problemas que surgen de los acuerdos de doble imposición. Ello es así, atento a que la efectividad del Procedimiento Amistoso depende esencialmente del poder de compromiso que la ley interna otorga a cada autoridad competente<sup>679</sup>.

## 4.2 LA NATURALEZA DEL ACUERDO AMISTOSO

---

<sup>676</sup> RIBES RIBES, A.: (2003, p. 381).

<sup>677</sup> CAMPAGNALE N., CATINOR S. y A. PARRONDO: *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*, La Ley, Bs. As., 2000, pp. 120 y ss. Los autores incluyen dentro de la misma categoría de procedimiento administrativos para resolver disputas: a.- Procedimientos de Acuerdo Mutuo; b.- Realización de Ajustes correlativos; c.- Precios de refugio seguro; d.- Acuerdos Anticipados de Precios; e.- Fiscalizaciones administrativas simultáneas; f.- procedimiento de arbitraje. Se refieren al procedimiento amistoso como un mecanismo que permite a las autoridades fiscales competentes de dos jurisdicciones solucionar los problemas de doble imposición generados por ajustes de precios de transferencia. Afirman que el acuerdo amistoso compromete a las administraciones tributarias a esforzarse en llegar a un entendimiento respecto de las aplicaciones de sus respectivas normativas, aunque no se encuentren obligadas a concretar el convenio. Básicamente, esto último, nos dicen, puede producirse por divergencias importantes entre las legislaciones nacionales o por limitaciones de la normativa interna al poder de negociación de las respectivas administraciones tributarias.

<sup>678</sup> MESSINEO, A. E.: (2003, p. 601 y ss.).

<sup>679</sup> NAVARRINE S.C. y R. O. ASOREY, *Arbitraje, Jurisdicción Arbitral en Controversias con el Estado. Proceso Arbitral en Cuestiones Tributarias*, La Ley, Bs.As., 1992, p. 65.



Como bien lo manifiesta Xavier<sup>680</sup>, quizás una de las cuestiones más complejas que suscita la institución que estudiamos es la naturaleza jurídica de los acuerdos mutuos o amistosos entre las Autoridades Competentes de los dos Estados, especialmente en lo concerniente a su efecto vinculante ante las jurisdicciones involucradas, es decir, los Estados, los Contribuyentes y los Tribunales de Justicia o las Cortes internas o domésticas. Por su parte, Rivier entiende que no existen razones, por motivos evidentes, de discutir su efecto vinculante entre las propias Autoridades Competentes, teniendo en cuenta su naturaleza convencional<sup>681</sup>. Es decir, la relación de los Acuerdos Amistosos con los Tribunales domésticos. Esta cuestión, en contraposición a la Convención de Viena de 1969, dependerá de lo manifestado por el Derecho Interno y la jurisprudencia, según la doctrina. Encontramos varias situaciones conflictivas que serán evaluadas dentro de los siguientes puntos.

Para despejar los interrogantes planteados, partiendo de la naturaleza convencional y bilateral del Acuerdo, no habría dudas que el mismo es obligatorio y vinculante a las Autoridades Competentes que representan administrativamente a los Estados Contratantes del Convenio Internacional, siguiendo la doctrina mencionada precedentemente. Las Autoridades Competentes al momento de negociar el acuerdo y suscribirlo, deben contar con facultades o competencias suficientes para arribar el acuerdo, a los fines de que el mismo sea vinculante a las partes. Sumado a la buena fe que debe dirigir el accionar del acuerdo, la Autoridad Competente debe contar con las facultades y competencias necesarias para poder llegar a un acuerdo de esta naturaleza, el cual es un presupuesto configurativo del MAP.

El Acuerdo Amistoso, incluso la Resolución del caso en la fase nacional, obliga a la Administración del Estado y a todos sus órganos. Es una consecuencia natural del principio de los actos propios aplicable dentro del Derecho Administrativo y al principio de la buena fe en materia de Derecho Internacional General. Siendo el MAP un procedimiento administrativo surge aplicable el principio mencionado. Así también, el principio de buena fe que ordena a todo Tratado Internacional y nuestra materia. Incluimos dentro a los

---

<sup>680</sup> XAVIER, A.: (2005, p. 178).

<sup>681</sup> RIVIER, J. M.: *Droit Fiscal Suisse. Le Droit Fiscal International*, Neuchatel - Suisse, 1983, pp. 308 y ss.

Tribunales de naturaleza administrativa, como lo pueden ser en el caso de la Argentina el Tribunal Fiscal de la Nación, y en el caso de España, los Tribunales Económicos Administrativos.

Dentro de este punto de análisis, encontramos dos precedentes muy importantes para el Derecho Argentino sobre resoluciones emitidas por la Autoridad Competente y su relación por un lado con la Administración Fiscal y por el otro con el Tribunal Fiscal de la Nación, como veremos seguidamente:

a) Con referencia a la causa “Hotchief Construcciones y otro c/Comisión Nacional de Energía Atómica - CNEA s/Contrato de Obra Pública”, CSJN, 24 de noviembre de 1998. El litigio estuvo centrado por un reclamo de un contratista de la Comisión Nacional de Energía Atómica dentro de la construcción de la Central Atucha II por un saldo de precio resultante de las retenciones del impuesto a las ganancias practicadas por CNEA a Hotchief Construcciones. Los actores sostenían que restaban abonarles el saldo referido de conformidad con el Convenio de Doble Imposición entre Alemania y la Argentina, mientras que la CNEA entendía que sí, interpretando dicho Convenio. Esta causa tiene la particularidad que no se trata de una acción de repetición por un impuesto ingresado indebidamente o en su caso sin causa, sino de una acción de cumplimiento de contrato entre el contratista y la Comisión Nacional de Energía Atómica.

Con referencia a la situación de si correspondía o no practicar las retenciones, existían diversas opiniones y dictámenes de la administración. La Autoridad Competente de la República Argentina a los efectos de interpretar los CDI es y ha sido en la totalidad de los Convenios, el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, la Secretaría de Hacienda, o bien la Secretaría de Ingresos Públicos<sup>682</sup>. En la actualidad la encargada de coordinar la negociación de acuerdos internacionales en materia impositiva y aduanera con el fin de armonizar la aplicación de las normas nacionales con las vigentes internacionalmente, e intervenir en aquéllos que traten recursos de la seguridad social, y coordinar los aspectos impositivos y aduaneros referidos a la armonización tributaria en procesos de integración regional, es la Sub Secretaría de Ingresos Públicos, dependiente de la Secretaría de Hacienda. Pero, en la praxis jurídica, la AFIP (Administración Federal de

---

<sup>682</sup> Dentro del Capítulo IV analizaremos a la Autoridad Competente de España y Argentina.

Ingresos Públicos), entidad Autárquica en el ámbito administrativo bajo la superintendencia general y control de legalidad del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, dentro de sus funciones, tiene a cargo la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos nacionales. Dentro de dichas funciones, se interpretan y aplican los tributos que en algunos casos tienen relación con los CDI. Es decir, en ocasiones, pueden existir diferencias interpretativas y aplicativas entre ambos.

Esto es lo que pasó en la causa donde existían opiniones diferentes entre la autoridad competente y la AFIP DGI.

Por ejemplo, la Secretaría de Hacienda emitió una resolución en el mes de febrero de 1986 disponiendo el examen del carácter de pagos efectuados en el exterior y conforme a distintas disposiciones del Convenio entre Alemania y la Argentina -por ejemplo, las contenidas en sus arts. 5, 7, y 12-, en el que aquéllos no se encontraban sujetos a retención. Lo destacable es que en la primera operación se realizó la retención, dándose el tratamiento de regalías del art. 12, y con fecha 1981, frente al reclamo del retenido, se realizó la consulta a la Secretaría de Hacienda, instrumentándose un Procedimiento Amistoso interpretativo.

La Cámara revocó la sentencia de primera instancia que hacía lugar al planteo. Resultaba improcedente la demanda dirigida contra quien había efectuado las retenciones y depositado su importe en la Dirección General Impositiva, pues en tales supuestos la pretensión debe encaminarse contra el mencionado ente recaudador. Al respecto, mientras uno de los jueces de Cámara entendió que cuestiones como la suscitada en el sub lite debían someterse necesariamente al procedimiento previsto por el art. 81 de la ley 11.683, que regula el procedimiento de repetición de tributos y sus accesorios, el otro, si bien destacó que la pretensión deducida en estos autos era ajena al campo tributario y propia del derecho civil, consideró que la acción de cumplimiento de contrato no resultaba admisible en los casos en que el retentor hubiese actuado indebidamente como tal si, pese a ello, lo hizo en forma razonable y diligente, tal como consideró que en el sub lite había sido la conducta seguida por la demandada, habida cuenta de que se sucedieron dictámenes e informes técnicos de funcionarios de la Dirección General Impositiva que traducían una opinión de ese organismo favorable a la procedencia de las retenciones. En ese orden de ideas,

puntualizó que en la especie los demandados prestaron -dentro de los límites de su obligación legal- un servicio personal y concreto en favor de la administración fiscal, del que no puede derivar su responsabilidad por el hecho de que, con posterioridad, al interpretar el alcance de la ley tributaria, la Autoridad Competente haya establecido la ilegitimidad de la retención<sup>683</sup>.

En este orden de ideas, la CSJN puso de relieve que el art. 25 apartado 1 del Convenio mencionado establece que "*cuando un residente de un estado contratante considere que las medidas tomadas por uno o ambos estados contratantes representan o puedan representar para él una imposición que no se ajusta al presente convenio, puede, independientemente de los recursos previstos por la legislación nacional de esos estados, someter su caso a la autoridad competente del estado contratante del que es residente*". A su vez, el art. 3º, punto h, define que la expresión "*autoridad competente*" significa en el caso de la República Argentina, "*el Ministerio de Economía (Secretaría de Estado de Hacienda)*".

La CSJN concluye que la mencionada resolución de la Secretaría de Hacienda importó un pronunciamiento definitivo en el ámbito administrativo en cuanto a la improcedencia de las retenciones efectuadas por la ENACE. Además, conforme a las circunstancias indicadas, para la CSJN resultaría inoficioso determinar si las actoras se encontraban facultadas para demandar a la Dirección General Impositiva por la vía prevista por los arts. 81 y concordantes de la ley 11.683 (t.o. en 1978). En definitiva, la conducta adoptada por la ENACE obedeció a una indebida interpretación de lo dispuesto en el art. 12 del convenio ratificado por la ley 22.025, que la llevó a creerse obligada a efectuar las retenciones cuando éstas legalmente no correspondían.

La CSJN dotó de una relevante y conclusiva importancia a la Resolución de Procedimiento Amistoso emitida por la Autoridad Competente, en nuestro caso la

---

<sup>683</sup> Después de un dilatado trámite administrativo, en el que tuvieron intervención la Dirección Nacional de Impuestos, la Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos de la Dirección General Impositiva, la Dirección Nacional de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía y la Subsecretaría de Política y Administración Tributaria, con la opinión de la procedencia de la retención. El titular de la Secretaría de Hacienda de la Nación -en su carácter "de Autoridad Competente local del convenio Argentina-República Federal de Alemania, con facultad exclusiva para interpretarlo" (fs.203 del citado expte. 10.371/81) determinó, en fecha 27 de febrero de 1986, que los pagos realizados mediante remesas a la República Federal de Alemania no se encontraban sometidos a retención en concepto del impuesto a las ganancias (fs.194/204 del expte. cit.).

Secretaría de Hacienda, infiriéndose que resulta un pronunciamiento definitivo dentro del ámbito administrativo y, por lo tanto, preponderante frente a otros organismos de la administración.

Esta postura de la CSJN Argentina nos recuerda a la admitida por Xavier, que sostiene que, si bien los acuerdos mutuos de carácter interpretativo -proferidos en el ámbito de un Procedimiento Amigable interpretativo o hasta de uno individual-, la opinión dominante es que, aunque no sean vinculantes para los tribunales, deben obligatoriamente ser tenidos en cuenta o en consideración como elemento de interpretación del tratado. Ésta es la posición adoptada, además, por el Supremo Tribunal Administrativo Sueco, por el Consejo de Estado Francés, por los Tribunales ingleses y, podríamos agregarle, por la CSJ Argentina<sup>684</sup>.

b) Traemos a colación un segundo caso jurisprudencial relacionado con la apelación de una liquidación o deuda tributaria realizada por la AFIP- DGI al Tribunal Fiscal de la Nación, y una posterior resolución de la autoridad competente dentro del Tratado internacional- CDI entre Argentina y Canadá. Dentro de la causa *Ministerio de Justicia, Trabajo y Seguridad de la Provincia de Neuquén s/Apelación al Tribunal Fiscal de la Nación*, atento a la resolución de la Autoridad Competente, el T.F.N. declaró abstracto e inoficioso el tratamiento de la apelación. Llegado el momento, cuando analicemos los tipos de Procedimientos Amistosos, desarrollaremos puntualmente el caso señalado.

Encontramos varias situaciones conflictivas que serán evaluadas dentro de los siguientes puntos.

#### **4.2.1. EL CASO DE SIMULTANEIDAD DE INTERPOSICIÓN DE LOS RECURSOS INTERNOS CON LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS**

El art. 25, 1º párrafo, del Modelo de la OCDE, remarca que el MAP<sup>685</sup> puede interponerse e instarse con independencia de los recursos previstos dentro del Derecho

---

<sup>684</sup> XAVIER, A.: (2005, p. 178).

Interno. Si bien el MAP es autónomo y especial a los recursos internos y a la vía diplomática, no es alternativo, como vimos, sino concomitante o complementario al acceso a justicia. Lo que ha generado muchos inconvenientes y verdaderas dudas al respecto sobre su aplicación, si es que ya contamos con un fallo judicial dentro de la jurisdicción doméstica u otros casos imaginables que podrían darse en la praxis jurídica.

El Modelo Convenio OCDE es claro en indicar dentro del art. 25.1 que el MAP se concibe independientemente de los recursos internos o domésticos. Se incluyen los recursos administrativos a plantearse y agotada la vía administrativa, los procedimientos judiciales revisores de actos administrativos.

#### **4.2.2. SITUACIONES, RELACIONES E INTERFERENCIAS ENTRE EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO CON LOS RECURSOS INTERNOS**

Una vez interpuesto el MAP ante la Autoridad Competente, según el Modelo Convenio de la OCDE 2008, nos encontraríamos con varias situaciones de haber el contribuyente interpuesto los recursos dentro del Derecho Interno, sobre todo encontrándose en la vía contenciosa judicial. Nos dice el Modelo que por razones de requisitos constitucionales y normas de Derecho Interno o jurisprudencia de los Tribunales de Justicia, algunos Estados consideran que el MAP, en términos generales, no puede aplicarse a la resolución de ciertas cuestiones o, al menos, frente a las mismas, es posible que las Autoridades Competentes rechacen los procedimientos iniciados por el contribuyente<sup>685</sup>. Un ejemplo de ello sería el de un contribuyente en cuyo caso la concesión de un beneficio fiscal fuera contraria a una sentencia firme dictada por los tribunales, vinculante para las Autoridades Fiscales por mandato constitucional.

En este ejemplo hay que tener claro que nos referimos a un fallo definitivo, del último tribunal del fuero donde no exista ninguna posibilidad de revisión del mismo, o, algún caso ya pasado en autoridad de cosa juzgada formal y material.

##### ***4.2.2.1. El caso de la denegación del procedimiento amistoso por existir una sentencia firme en la jurisdicción interna de uno de los Estados Contratantes***

---

<sup>685</sup> Art. 25 párrafo 1 del MC OCDE 2008 y ss.

<sup>686</sup> Véase el Comentario al Art. 25, punto 27, MC OCDE 2008 y ss.

La denegación del MAP o no admisión del acuerdo estaría dada cuando el beneficio otorgado por el Tratado y receptado por el Acuerdo Amistoso fuera contrario a una sentencia firme dictada por los tribunales, vinculante para las Autoridades Fiscales por mandato constitucional e institucional.

En definitiva, algunas Autoridades Competentes de algunos Estados, si existe sentencia firme de los tribunales de justicia internos, entienden que deben rechazar el pedido de inicio del MAP; además, si la misma se da cuando están produciéndose las negociaciones, nunca se llegará a un acuerdo, por motivos más que obvios.

Ello podría ser consecuencia de aplicar el instituto de la cosa juzgada al Procedimiento Amistoso a los fines de que el MAP no se transforme en un recurso de revisión de sentencias firmes que han adquirido dicha calidad. Advertimos que el Tratado no les da dichas facultades a las Autoridades Competentes dentro del MAP. Esta postulación está pensada en función del art. 25 (1 y 2) para resolver los casos particulares, y debe valorarse caso por caso.

La doctrina<sup>687</sup> indica que al análisis desarrollado dentro de estos supuestos hay que hacerlo desde el Derecho positivo de cada Estados. Existen ejemplos de Estados que admiten el acuerdo amistoso independientemente de las sentencias dictadas dentro de la jurisdicción interna, como es el caso de Suecia, Suiza, Japón, Holanda, Bélgica, Alemania y Grecia<sup>688</sup>. No se encuentra una interpretación armónica desde el plano estatal, ya que depende del sistema constitucional y legal de los mismos.

Otra cuestión es, iniciado el MAP, que se llegue a un acuerdo y de manera concomitante tengamos a una sentencia judicial contraria al Acuerdo arribado.

Dentro de dicha situación se abren un cúmulo de posibilidades vinculadas con las relaciones o conexiones entre el Acuerdo Amistoso y la jurisdicción interna. Nuevamente se podrá observar que si nos topamos con una sentencia firme anterior al Acuerdo

---

<sup>687</sup> XAVIER A.: (2005, p. 178).

<sup>688</sup> Dichos Estados permiten la ejecución de un acuerdo posterior, contrario a la sentencia tramitada en un proceso judicial. AVERY JONES, J.F. y OTROS: (1979, p. 341).

Amistoso, las autoridades Estatales quizás no cumplan el Acuerdo. El problema interpretativo que generaría esta cuestión está relacionado, como veremos, con la aplicación de la Convención de Viena de 1969 donde el art. 27, de manera clara y concluyente, establece que no puede justificarse el incumplimiento de las obligaciones contraídas en el mismo sobre la base de la legislación interna, incluso del Derecho Constitucional. Por tanto, la justificación de lo que de otro modo constituiría un incumplimiento del Convenio, tiene que basarse en el tenor del propio Convenio, entendido conforme a los principios interpretativos aceptados<sup>689</sup>. El problema estaría dado por determinar hasta qué punto la Convención de Viena es aplicable conforme el estatus del Acuerdo Amistoso dentro de la misma.

El Comentario al Art. 25 del Modelo Convenio OCDE puntualiza:

*“Una autoridad competente que se base en un impedimento impuesto por la legislación interna como razón para no permitir el inicio del procedimiento amistoso por el contribuyente debe informar a la otra autoridad competente de este hecho y exponer adecuadamente el fundamento jurídico de la decisión adoptada. Normalmente, los impedimentos estrictamente basados en la legislación interna no obstarán al amparo del procedimiento amistoso para un caso concreto, pero si impidieran de forma obvia y patente la posibilidad de que una autoridad competente lo resuelva de forma que pueda evitarse la imposición no conforme con las disposiciones del Convenio soportada por el contribuyente, y el otro Estado no tuviera posibilidades realistas de resolver la situación a favor del contribuyente, este hecho debe darse a conocer a los contribuyentes, de forma que no se generen falsas expectativas sobre los resultados que puedan derivarse del procedimiento”*<sup>690</sup>.

Piénsese que este último supuesto podría desglosarse en dos situaciones:

---

<sup>689</sup> Una justificación de esa naturaleza sería excepcional, dado que no atañería meramente a la forma de tratar una cuestión por parte de los dos Estados una vez que esta esté incluida en el procedimiento amistoso, sino que impediría incluso que la cuestión pudiera elevarse a la consideración de ambos Estados a través de dicho procedimiento, lo que a nuestro entender sería por demás de arbitrario. Véase: Comentarios al Art. 25, punto 27, MC OCDE 2008 y ss.

<sup>690</sup> Véase, Comentario al Art. 25, punto 27, del MC OCDE 2008 y ss.



La primera: notificado el Contribuyente de la deuda tributaria, interpone los recursos de la vía interna y paralelamente el MAP. Dependiendo del avance entre uno y otro, podría ser su influencia entre ambos. Dentro del primer supuesto podría darse el caso que la causa judicial llega en primer lugar a agotar la instancia judicial, previa la administrativa. Tendríamos cosa juzgada material y formal. Las Autoridades Competentes podrían no llegar a un acuerdo sosteniéndose que la sentencia judicial, firme y consentida por la parte, y los efectos de la cosa juzgada, no permite la admisión favorable de un acuerdo. Es decir, encontraríamos una sentencia judicial sin un Acuerdo Amistoso<sup>691</sup>.

Nos cuenta De Arespacochaga<sup>692</sup> que en algunos países, como Alemania, Bélgica, Grecia, Países Bajos, Suecia y Suiza, los Acuerdos Amistosos prevalecen sobre las decisiones judiciales. En dichos países, las decisiones judiciales pueden ser revocadas por el Acuerdo Amistoso dentro del MAP.

Desde España, este criterio es mantenido por Peláez Márquez, en tanto sostiene, dentro del análisis de Convenio firmado entre España y la Argentina, aludiéndose a que cabe aplicar el criterio de la influencia del principio constitucional, adoptado en España como en la Argentina, de prevalencia de los Tratados sobre las leyes nacionales ordinarias. Fundado en dicho principio, advierte que el Acuerdo Amistoso como herramienta del Tratado debe primar sobre cualquier interpretación doméstica, inclusive la de los Tribunales de justicia<sup>693</sup>. Frente a ello, la doctrina reacciona indicándose que el Acuerdo Amistoso está por encima de las resoluciones que dicten otros órganos de la Administración Tributaria. Sin embargo, sostiene que se duda de que esté por encima de las sentencias judiciales, pues una cosa es la preeminencia jerárquica del Tratado como norma jurídica frente a la norma doméstica, y otra diferente es que el Convenio de las Autoridades Competentes, incluso el Tratado Internacional, prevalezcan sobre la Tutela Jurisdiccional encausada por parte de los Tribunales domésticos, cuando ellos se encuentran firmes. Los Tribunales domésticos han de conocer todos los asuntos que caigan dentro de sus jurisdicción (arts. 24.1. y 117.3 CE).

---

<sup>691</sup> Véase, Comentario al Art. 25, punto 27, del MC OCDE 2008 y ss.

<sup>692</sup> DE ARESPACOCHAGA, J.: (1999, p. 383).

<sup>693</sup> PELAEZ MARQUÉS, A.: *Convenios para evitar la doble imposición internacional entre España y Argentina*, Marcial Pons, Madrid – Barcelona, 2004, p. 143 y 144.

Además, en tanto no se disponga explícitamente lo contrario dentro del Tratado o la Constitución, los Tribunales tienen la potestad irrenunciable de juzgar la adecuación del Acuerdo Amistoso al propio Tratado Internacional y a la Constitución<sup>694</sup>.

El segundo supuesto está vinculado con que el Acuerdo Amistoso sea anterior a la Sentencia de los Tribunales internos o al agotamiento de la vía judicial. La pregunta a resolver estaría enfocada en si son o no obligatorios y vinculantes los Acuerdos Amistosos del art. 25 (1 y 2) frente a los Tribunales de Justicia, de manera previa a dictar sentencia. Algunos Tribunales Judiciales, en causas Tributarias domésticas, han dado prioridad a lo resuelto dentro de la vía administrativa cuando de manera concomitante y paralela se discute la certeza jurídica en sede judicial, declarando abstracta la causa o en su caso, su tratamiento inoficioso, inclusive imponiéndose las costas del proceso a la Administración Fiscal.

Frente al particular, el Modelo Convenio en sus comentarios indica que el contribuyente puede tener un contencioso abierto sobre una cuestión determinada, o puede haberse reservado el derecho a optar a tal recurso previsto en la legislación interna y, a pesar de ello, las Autoridades Competentes pueden seguir considerando la posibilidad de alcanzar un acuerdo, por la propia autonomía del procedimiento, diremos. En ese caso, no obstante, es necesario tener en cuenta la preocupación de una Autoridad Competente concreta por evitar las divergencias o contradicciones entre la decisión judicial y el Acuerdo Amistoso que intenta alcanzarse, con las dificultades o riesgo de abuso que ello podría suponer por parte de dicha Autoridad.

En definitiva, la ejecución de tal Acuerdo Amistoso normalmente está subordinado por:

- a) Aceptación del Acuerdo Amistoso por el contribuyente.
- b) Desistimiento por parte de éste de la reclamación ante los tribunales en relación con los puntos resueltos en el procedimiento amistoso.

---

<sup>694</sup> JARAMILLO SALGADO, J. F., PAGÉS i GALTÉS, J., RIVAS NIETO M. E., y A. URQUIZU CAVALLÉ: (2006, p. 162).

c) Como lo hemos visto, a la declaración de abstracto o de inoficioso por parte de los Tribunales Judiciales, en los casos que el acuerdo permita al Contribuyente hacer uso de los beneficios del Convenio y lo que se discuta sea idéntico dentro del fuero judicial (identidad objetiva y subjetiva), denunciado el mismo dentro de los autos, la causa debería ser declarada abstracta y su tratamiento inoficioso.

Advertimos que lo más sano, a los fines de evitar escándalos jurídicos de esta naturaleza, de difícil interpretación entre el Derecho Doméstico y el Derecho Internacional, es que frente a la interposición de un MAP, el mismo tenga un efecto suspensivo de los recursos internos y de la ejecución de la deuda tributaria. Otra solución, como se lo ha visto en alguna oportunidad en la Argentina, es solicitar una medida cautelar ante la CSJN de no innovar hasta tanto el procedimiento ante la Autoridad Competente sea finalizado.

Parte de la doctrina sostiene la posibilidad de que el interesado inste primero un procedimiento amistoso y que una vez resuelto éste mediante el oportuno acuerdo impugne en la vía judicial si considera que no le resulta plenamente satisfactorio.

Este supuesto se da para el caso de no satisfacción del acuerdo entre las partes, es decir las Autoridades Competentes. Esta doctrina ha sostenido previamente que la naturaleza del MAP interpretativo está relacionado con una interpretación auténtica del Tratado, diferenciándose en que puede ser revisada por la jurisdicción interna (los Tribunales domésticos). Nos dice que la naturaleza del acuerdo no lo legitima para modificar lo prescripto dentro del Tratado o en la Constitución<sup>695</sup>.

#### ***4.2.2.2. El caso de existir un acuerdo amistoso con anterioridad al dictado de la sentencia judicial dentro de la jurisdicción interna de uno de los Estados***

En este punto hay que analizar el supuesto de la obligatoriedad o no del Acuerdo Amistoso hermenéutico alcanzado para con los Tribunales de Justicia.

Hasta aquí hemos analizado los supuestos vinculados con los Acuerdo Amistosos de casos particulares o propiamente dichos del art. 25 (1 y 2) del MCOCDE, en relación a las

---

<sup>695</sup> JARAMILLO SALGADO, J. F., PAGÉS i GALTÉS, J., RIVAS NIETO M. E., y A. URQUIZU CAVALLÉ: (2006, p.162).

Autoridades Competentes y otros organismos de la Administración<sup>696</sup>, así como del Contribuyente y los Tribunales Judiciales, en lo que atañe a la propia causa.

Al carácter vinculante del Acuerdo Amistoso concluido en el marco del art. 25 (3), dentro de acuerdos administrativos, es evidente que se lo sostenga para las Autoridades Competentes y para la Administración y sus órganos en general, cuando son previos a sus resoluciones. Como se manifestó, el problema está dado por la relación entre los acuerdos de los casos particulares con los Tribunales de Justicia. Los Acuerdos Interpretativos, instados por los contribuyentes, grupos de contribuyentes y por los Estados, tienen los mismos efectos que los actos administrativos de alcance general.

En puridad, con referencia a los acuerdos alcanzados, sean para resolver asuntos particulares o de interpretación e integración del Convenio Internacional, no tienen rango de Tratado Internacional, por más que sean publicados en el Boletín Oficial del Estado. Para que tengan rasgos de Tratado, las autoridades competentes deben contar con dichas facultades.

A continuación matizaremos lo que acabamos de sostener. Hay que advertir que, según se adscriba a la teoría de la delegación de competencias legislativas, o en nuestro caso, a la teoría de la delegación de competencias administrativa, hasta por medio de la teoría de la representación, las consecuencias de cada una repercutirán en el aspecto que acabamos de afirmar. Es decir, si seguimos la teoría de delegación legislativa y entendemos que dentro del MAP se puede perfeccionar al Tratado Internacional creando Derecho nuevo, evidentemente afirmaremos que el Acuerdo Amistoso tiene naturaleza normativa, y que sus efectos son vinculantes no tan sólo para las Autoridades Competentes, el Ministerio de Hacienda o Economía, los Tribunales Fiscales o Económicos Administrativos, sino también, para el Poder Judicial y los Tribunales de Justicia del Derecho interno.

Cuestión diferente es que, por una cuestión vinculada con la seguridad jurídica y con la teoría de los propios actos y buena fe, los Tribunales de Justicia sigan y apliquen los

---

<sup>696</sup> Nos dice el punto 54 de los Comentarios al Art. 25 del CMOCDE 2008 y ss., que los acuerdos amistosos que resuelven las dificultades generales de interpretación o aplicación vinculan a las Administraciones en tanto en cuanto las autoridades competentes no acuerden modificar o derogar el acuerdo amistoso.

Convenios Amistosos entre las Autoridades Competentes. Lo que no implica que puedan cambiar la interpretación de acuerdo a Derecho.

La publicación del Acuerdo Amistoso le da publicidad pero no la naturaleza de Tratado y menos su obligatoriedad; así tampoco la ratificación legislativa anterior a la publicación. En la mayoría de las legislaciones, de sostenerse la teoría de la delegación legislativa, se llegará a obstáculos constitucionales insalvables, como lo hemos precisado.

#### **4.2.3. LA DOCTRINA QUE PROPUGNA SORTEAR LA JURISDICCIÓN INTERNA CON EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

En algunas situaciones se ha sostenido que el procedimiento amistoso podría ser un método para sortear la prescripción del derecho a recurrir. La doctrina parte del siguiente supuesto: la interposición de una reclamación por parte de un particular para que se inicie el Procedimiento Amistoso se circunscribe, en algunos casos, a los apartados 1 y 2 del art. 25 del MCOCDE. Tal reclamación debe verificarse por el interesado ante la Autoridad competente del Estado Contratante del que es residente, a no ser que se produzca una ampliación prevista en su art. 24.1, en cuyo caso la solicitud del Procedimiento Amistoso deberá ser presentada ante la autoridad competente del Estado que sea nacional (art.25.1). El plazo para poder formular la reclamación será de 3 años. El Modelo nos dice que: “... *El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio*”.

Hay que advertir que los 3 años dispuestos a los fines de interponer un MAP es superior al plazo ordinario para recurrir actos tributarios. Para el caso de España los actos tributarios son susceptibles de recurrirse en vía administrativa a través del recurso de reposición o de la reclamación económica administrativa, fijándose en ambos casos el plazo de un mes para interponer el recurso o la reclamación (arts. 223.1 y 235.1 de la LGT). Para el caso de la Argentina, el término es de 15 días hábiles a contar desde el día siguiente a la notificación del acto tributario, tanto para interponer un recurso de reconsideración o la apelación al Tribunal Fiscal de la Nación. Pasado este plazo el acto administrativo adquiere la condición de firme y ya no es susceptible de revisarse a no ser que se dé alguno de los

supuestos especiales y tasados de revisión de oficio (arts. 216 a 221 de la LGT), para el caso de España.

Nos dice entonces esta doctrina que el Procedimiento Amistoso se nos presenta como un mecanismo especialmente útil para recurrir actos tributarios que han adquirido la condición de firmes por no haber sido recurridos en vía administrativa o judicial en tiempo y forma.

#### **4.2.4. NUESTRA POSICIÓN SOBRE LA OBLIGATORIEDAD DEL ACUERDO AMISTOSO ALCANZADO FRENTE A LA JURISDICCIÓN INTERNA DE LOS ESTADOS. EL CASO DE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA**

Entendemos que con el Procedimiento Amistoso no se pueden cambiar las cláusulas de los CDI, bajo la apariencia de la interpretación entre las Autoridades Competentes. La interpretación resultante de la cooperación de ambos Estados por medio de sus Autoridades Competentes, en tanto las mismas harán lo posible por resolver mediante el procedimiento amistoso cualquier dificultad o duda relativa a la interpretación (art. 25.3), es de aplicación restrictiva y no puede desnaturalizar el CDI firmado. Igual regla debe aplicarse a la integración compuesta por la consulta entre los Estados por medio de las Autoridades Competentes para la eliminación de la doble imposición en los casos no previstos en el CDI. Reiteramos la idea de que si el Convenio ha quedado vetusto, obsoleto, o perjudica a las Haciendas Locales, lo ideal es denunciarlo, derogarlo y negociar otro CDI y no tratar de encausarlo por medio del MAP.

#### **4.3 EL ESTATUS DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO FRENTE A LA CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE TRATADOS DE 1969**

Los Convenios para evitar la doble imposición internacional de renta y patrimonio y para prevenir la evasión fiscal, como lo hemos manifestado, son Tratados internacionales que regulan las relaciones fiscales entre dos o más países, distribuyendo la potestad tributaria entre ellos, con el objeto de eliminar la doble imposición internacional, prevenir

la evasión fiscal, garantizar la seguridad jurídica a los contribuyentes y a los Estados y asegurar una interpretación y aplicación conforme de los Convenios bajo el principio de una uniforme o común legislación para ambos<sup>697</sup>.

Con referencia a la naturaleza del Acuerdo Mutuo o Amistoso, es decir, al resultado del Procedimiento Amistoso, la doctrina internacional mayoritaria se ha referido a ellos “como una práctica ulterior” sobre la aplicación del Tratado o CDI<sup>698</sup>. Este tipo de afirmaciones está vinculado con los MAP de tipo interpretativo que son negociados entre las Autoridades Competentes y luego son publicadas en el Boletín Oficial del Estado. Es dable advertir que nunca pasan por los órganos legislativos a los fines de su aprobación e inclusión dentro del Derecho interno de los Estados. Es decir, no tienen las formalidades y alcances que puede tener un acuerdo internacional posterior al tratado, dentro de su misma naturaleza.

Se piensa que es aplicable el art. 31.3 de la Convención de Viena sobre el Derecho de Tratados, en tanto, para la interpretación de los Tratados, se deberá tener en cuenta, “todo acuerdo ulterior” entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones. Así como toda “práctica ulteriormente” seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del mismo.

Si bien es verdad que se debe aplicar a nuestro criterio la Convención de Viena referida al Derecho de Tratados sobre los mecanismos de interpretación traídos desde el Derecho Civil, inclusive frente a los derivados de la legislación tributaria como lo es la realidad económica que no tiene aplicación directa a la Fiscalidad Internacional, no es menos cierto, como lo venimos sosteniendo, que cuando apliquemos la Convención de Viena en su artículo 31 debe respetarse el sentido de ella.

Las reglas de interpretación traídas por la Convención de Viena son las siguientes:

a) Un tratado deberá interpretarse de *buena fe* conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su

---

<sup>697</sup> SERRANO ANTÓN, F.: “La interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo Español: La Función de los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE para Evitar la Doble Imposición Internacional en Materia de Renta y Patrimonio”, *RCyT-CEF*, Num. 341 y 342, pp. 127 y ss.

<sup>698</sup> AVERY JONES, J., Y OTROS: “The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure Under the OCDE Model Convention”, *British Tax Review*, 1979, p. 340.

objeto y fin. Su objeto es la distribución de la potestad tributaria entre los Estados y su finalidad es, desde luego, evitar la doble imposición internacional y la discriminación al inversor no residente. Las partes deberán interpretar de buena fe las disposiciones del Tratado teniendo a la vista que su objeto es la distribución de la potestad tributaria o de competencias y en especial, deberán tratar de evitar la doble imposición internacional, y la discriminación al inversor extranjero.

b) Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos: 1) *todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado*; 2) *todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado*;

c) Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta: 1) *todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones*; 2) *toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado*; 3) *toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes*.

d) Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.

Al igual que los comentarios, a nuestro entender no forman parte del contexto señalado en el artículo 31.2 (a y b) si es que las partes no lo dejan manifestado expresamente en el Tratado o que sea de público y notorio que han puesto en la mesa de negociaciones un determinado M.C. y sus comentarios, pensamos que un Acuerdo Amistoso no está incluido en la expresión “acuerdo ulterior”, atento a que pensamos que la Convención de Viena se ha referido con el término “Acuerdo” a un Tratado, Convenio, Protocolo, Memorándum de entendimiento bilaterales, al intercambio de notas firmado por los mandatarios de los Estados (Presidentes) dentro de sus facultades constitucionales y no por autoridades administrativas, ya hemos sostenido que dichos Acuerdos no representan verdaderos Tratados.

Si bien no integra el concepto de “acuerdo ulterior”, pensamos que puede estar enmarcado dentro del acápite del art. 31.2. “c” que infiere que juntamente con el contexto



hay que tener en cuenta: 1) *todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones*; 2) *toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado*; 3) *toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes*.

Los Acuerdos Amistosos son Actos Administrativos de naturaleza internacional, que cuando resuelve un problema concreto, tendrá el mismo grado de vinculación que la jurisprudencia, que en nuestro sistema jurídico es una fuente indirecta y no genera precedentes. Y dentro de los MAP de naturaleza interpretativa pueden llegar a encausarse dentro del art. 31.2. c en sus tres puntos, es decir, deben ser tenidos en cuenta para la interpretación del Tratado internacional, pero nunca llegarán a tener igual naturaleza que el Tratado internacional.

Parte de la doctrina española, en nuestro caso Martín Jiménez, se ha referido a ello, cuando señala la relación entre el Acuerdo Amistoso con las sentencias de los tribunales, es decir, si es obligatorio o no para el juez el procedimiento amistoso arribado<sup>699</sup>. Concluye el autor que en cierta medida, los efectos sobre los tribunales dependerán de si el Acuerdo Amistoso resulte o no publicado en el Boletín Oficial de Estado o no publicado en el BOE. Para el autor señalado el hecho de estar publicado en el BOE lo transformaría en un verdadero tratado internacional, a la luz del art. 31.3 de la CVDT, siendo obligatorio para interpretar un CDI, por lo tanto obligatorio para un juez y con mayor razón un juez administrativo. Si no es publicado, la fuerza del acuerdo amistoso interpretativo se reduce, pues el acuerdo oficialmente no existirá en el ordenamiento positivo. En este punto discrepamos con la doctrina mayoritaria aludida, en tanto entendemos que la mera publicación en el BOE no lo hace un tTratado internacional. Será Tratado internacional y se deberá aplicar en el caso el artículo 31.3, cuando el mismo sea originado por las autoridades con competencia constitucional, siguiéndose para ello las formas establecidos en las cartas magnas de los Estados.

El Acuerdo Amistoso será un acuerdo administrativo con naturaleza internacional, diferenciado de un nuevo tratado, convenio o acuerdo, que podrá dársele mayor o menor

---

<sup>699</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A.: (2010, p. 660).

publicidad con la publicación en el BOE, no será obligatorio para los Tribunales de Justicia, sí para las Administraciones que lo emiten, pero podrá ser utilizado a los fines interpretativos, sin que se desnaturalice el CDI al caso concreto. En definitiva, estamos en presencia de un procedimiento administrativo *sui generis* perteneciente al Derecho Público, conformado por una serie de actos a través de la cual se realiza una función estatal, o lo que es lo mismo, el cauce legal que los órganos de la administración pública se ven obligados a seguir en la realización de sus funciones y dentro de sus competencias respectiva, para producir actos administrativos, donde la principal función es resolver los conflictos pero no crear Derecho, como lo hemos precisado.

Por último, es dable referirnos a la posición mantenida por Palao Taboada, de la cual tenemos reservas, más allá de las concordancias asumidas en el presente. El catedrático español se pregunta “¿Cuál es entonces la naturaleza del procedimiento amistoso?” Nos dice que: “En orden a encontrar una respuesta a esta interrogante es, en nuestra opinión, sumamente ilustrativa la comparación entre el procedimiento que estudiamos y una institución tanto del derecho internacional como del derecho interno: el arbitraje”<sup>700</sup>. Insinúa que en el arbitraje, incluso semánticamente, existe un parentesco entre el nombre de “procedimiento amistoso” y aquél con que se designaba tradicionalmente en España una de las dos modalidades de arbitraje de derecho privado, como lo es la “amigable composición”, llamada ahora como “arbitraje de equidad”. Comenta que le sorprende que la doctrina no se haya ocupado de ese parentesco que a él le parece evidente. Palao encuentra diferencias entre uno y otro, en el arbitraje el litigio se somete a la decisión de un tercero imparcial, el árbitro, mientras que en el Procedimiento Amistoso son las partes las que resuelven el conflicto y ambas partes conservan su individualidad, sin constituir una tercera voluntad. Pero ve en las comisiones mixtas, en la modalidad de comisiones mixtas diplomáticas, compuestas por dos miembros, uno de cada Estado litigante, un tipo arbitraje de equidad y derecho, siguiendo para su fundamentación a Rousseau (p. 479 y 492). Concluye sosteniendo que “creemos que se describe bastante satisfactoriamente el procedimiento amistoso si se le califica como una variedad del arbitraje internacional por una Comisión Mixta, en virtud de la cláusula compromisoria contenida en los CDIs. Como tal arbitraje, el fundamento de sus decisiones reside inmediatamente en la voluntad o

---

<sup>700</sup> PALAO TABOADA, C.: (1972, p. 316).

compromiso previo de aceptarlas, y sólo mediante, en su caso, las normas internacionales que se aduzcan como motivación del laudo arbitral”<sup>701</sup>.

Por último, la doctrina española confronta dicho postulado concluyendo que *“Es cierto que muchas son las similitudes, pero no es menos cierto que existen también diferencias irreconciliables que provoca que no se pueda hablar en puridad de una identificación clara entre el procedimiento amistoso y el arbitraje. La principal distinción radica en que el procedimiento amistoso no se remite a la decisión de un tercero, sino que son las propias autoridades administrativas competentes, sin perder su individualidad y sin constituir ningún otro cuerpo de decisión, las que tratan de hallar una solución. En el caso de que sea una comisión ad hoc, prevista en algunos CDIs, la que reciba el encargo de dirimir un conflicto fiscal, puede llevar a pensar, en principio, que se lleva a cabo una actividad arbitral, en el seno del procedimiento amistoso. De todas formas, no podemos aceptar que se identifique con el arbitraje, ya que la comisión está integrada por las mismas autoridades competentes de los Estados partes en la controversia, o sus representantes, por lo que no existe el tercero independiente que dirime entre dos partes”*<sup>702</sup>.

#### **4.4. LOS ACUERDOS AMISTOSOS COMO TRATADOS EJECUTIVOS**

En su momento hemos rechazado la naturaleza legislativa de los acuerdos amistosos, haciendo alusión a los propios límites Constitucionales sobre la delegación de competencias legislativas a la Administración, encontrándonos con opiniones similares dentro de la doctrina alemana<sup>703</sup>, la Corte de Casación Italiana, el Consejo de Estado Francés, para quienes dichos acuerdos revisten naturaleza de simples acuerdos administrativos (*simple accord administratif* o *waltungsvorschrift*)<sup>704</sup>.

---

<sup>701</sup> Ibídem, p. 318.

<sup>702</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2005, p. 143).

<sup>703</sup> VOGEL, K.: *Double Taxation Conventions: a Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income with particular Reference to German Treaty Practice*, Kluwer Law Internaional, Deventer, 1997, pp. 1383.

Desde otra perspectiva, se avanza, teniendo a la vista al Derecho Internacional Público, y se valora a los acuerdos amistosos como la expresión de equidad, incluso la justicia tributaria aplicada al caso concreto. Así también desde la rama del Derecho aludida, éste tipo de acuerdos entre las partes del Tratado, en cabeza de las Autoridades Competentes en representación de los Estados firmantes, pueden ser entendidos como acuerdos internacionales simplificados (*agreements in simplified form – accords en forme simplifiée*) también denominados como Acuerdo Ejecutivos (*executive agreements*)<sup>705</sup>.

La doctrina separa los tratados propiamente dichos (*treaties*) de los acuerdos ejecutivos (*executive agreements*), como de otras figuras que con frecuencia encontramos dentro del Derecho internacional. Entre estas figuras se encuentran las mencionadas genéricamente como *acuerdo en forma simplificada*, nombre que reciben desde los compromisos en los sistemas de integración supranacional hasta las tan difundidas *notas reversales*, intercambio de notas (*exchange of notes*), emisión de cartas (*exchange of letters*), actas de acuerdo (*agreed minute*), memorándum de entendimiento (*memorandum of agreement*), y otros instrumentos concluidos por un procedimiento similar. Incluso, como vimos, la doctrina ha pretendido calificar al Acuerdo Amistoso como una especie de *acuerdo en forma simplificada*<sup>706</sup>.

Dentro del Derecho Internacional General, en la práctica usual, los acuerdos simplificados son cada vez más utilizados por los cuerpos diplomáticos evitándose de acudir al Tratado por las formalidades que dichos instrumentos tienen, que exigen innumerables recaudos y dilaciones que exigen aquéllos desde un punto de vista ortodoxo constitucional.

Dentro de los acuerdos simplificados intervienen solamente funcionarios diplomáticos y cancilleres, incluso podrían actuar otro tipo de funcionarios dotados de competencia, concluyendo su trámite en el acto de su firma, que es coincidente con el fin de la negociación y por lo general con su fecha de entrada en vigencia. No es necesaria como

---

<sup>704</sup> XAVIER A.: (2005, p. 180).

<sup>705</sup> Black's Law Dictionary, Eighth Edition, Bryan A. Garner Editor Chief, Thomson – West, NY – USA, 2007, p. 610.

<sup>706</sup> VANOSSI, J. R. A. y A. R. DALLA VÍA: Régimen Constitucional de los Tratados, Segunda Edición, Abeledo Perrot, Bs. As., 2000, pp. 149 y ss.

requisito la firma del Presidente ni el paso por el Congreso. Es decir, frecuentemente, se le quita lo referente al aspecto formal del Tratado como lo es el *treaty-making procedure* (*negotiation, signature, legislative approval, ratification, promulgation, publication*). Se lo ha simplificado a la *conclusión y vigencia* (*Conclusion and Entry into Force*).

Con referencia a su carácter vinculante, el art. 2 (1) (a) de la Convención de Viena sobre el Derechos de Tratados nos dice que se entiende por "tratado" un acuerdo internacional celebrado por escrito entre los Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular. Desde un punto de vista amplio los acuerdos simplificados son un tipo de tratados que tienen efecto obligatorio para las partes firmantes devenido del principio "*Pacta sunt servanda*". En dichos términos la Corte Permanente Internacional de Justicia entendió que tienen carácter obligatorio todo tipo de acuerdo internacional, como los *tratados*, las *convenciones* o *convenios*, las *declaraciones*, los *protocolos*, los *acuerdos*, el *intercambio de notas reversales*, entre otros instrumentos de carácter internacionales que persigan un entendimiento entre las partes (PCIJ, Ser. A/B, Nro. 41, (1931), at., p. 47). Es dable advertir que la diferencia de nombre no implica un diferente tipo de fuerza obligatoria (*international binding force*). Habitualmente el objeto de los acuerdos está relacionado con materias técnicas administrativas y materias relacionadas con la competencia ejecutiva.

Sin embargo, desde un análisis estrictamente constitucional, nos dicen Vanossi y Dalla Via, un procedimiento así considerado, que prescinda de las etapas de aprobación legislativa y de ratificación presidencial o ejecutiva, merece objeciones y reparos en el supuesto de que pretenda aplicárselo a materias que son propias de los tratados, es decir, de cuestiones cuya normación pasará a ser "ley suprema" de la nación. Los autores estiman que los Tratados ejecutivos no deben abarcar más allá de los arreglos administrativos de la vida diplomática, sin entrar a la resolución de cuestiones institucionales<sup>707</sup>.

Es pues por ello, conforme lo que sostiene Garbarino, que los acuerdos de tipo ejecutivo o acuerdos en forma simplificada no podrían actuar en zonas de reserva constitucional, donde impera el principio de reserva de ley o legalidad, como es el caso de la materia tributaria. En el caso de nuestra materia, por ejemplo en los casos de los MAP

---

<sup>707</sup> VANOSSI, J. R. A. y A. R. DALLA VÍA: (2000, pp. 159 y ss.).

integrativos o legislativos, no tendrán efectos vinculantes para los Tribunales de justicia ni para los Contribuyentes, y, en el caso de los interpretativos el límite es el propio Tratado, el cual no debe ser desnaturalizado. Sin embargo dichos acuerdos, de naturaleza amistosa, pueden ser tenidos en cuenta a los fines interpretativos conforme el art. 31.2. “c” que infiere que juntamente con el “contexto” hay que tener en cuenta: 1) *todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;* 2) *toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado;* 3) *toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.*

En materia de Derecho Fiscal Internacional encontramos algunos antecedentes, los que no abundan, sobre la utilización de los acuerdos ejecutivos, desde nuestras Latitudes. Por ejemplo encontramos el Convenio para Evitar la Doble Imposición entre la República Argentina y Japón, el que fuera realizado por intercambio de notas reversales (*acuerdo ejecutivo*) y fuera ratificado por Ley 17.035 de 28 de Noviembre de 1966 (BO. 16.12.1966), derogado diez años después por la Ley 21.386 (B.O. 25.08.1976).

El segundo caso, por medio de la Resolución Conjunta Nro. 56-80/2011, del 10 de marzo de 2011, se crea la “Comisión Evaluadora y Revisora de Convenios para Evitar la Doble Imposición”, la cual efectuará análisis y la evaluación de los Convenios Internacionales vigentes para evitar la doble imposición o de los que se propongan celebrar, realizando un seguimiento periódico de las implicancias tributarias de los mismos y proponiendo su denuncia, renegociación o mantenimiento, según se estime conveniente. La citada comisión estará presidida por el Administrador Federal de la AFIP e integrada por un funcionario designado por el Ministro de Economía y Finanzas Públicas y un funcionario designado por el Ministro de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto, quienes periódicamente emitirán informes acerca del desarrollo de las tareas realizadas.

Dentro del marco de la Comisión y de la lucha en contra del fraude fiscal internacional y el abuso de tratado, se resolvió, por medio de Acuerdos Ejecutivos, derogar los CDIs que la Comisión había advertido que producían o podían producir situaciones de doble imposición. Tal es así que se derogaron los Convenios con España, Chile, Austria y Suiza. El instrumento de la derogación de cada uno de los Tratados señalados fue un “*Decreto del*

*Poder Ejecutivo*” notificando por *cartas reversales* la decisión de denunciar los Tratados señalados. Dicha denuncia fue aceptada de idéntica forma, por medio de “cartas reversales” dirigidas a la Argentina por Austria, España, Chile y Suiza. El Decreto emitido por la Argentina no fue ratificado por el Congreso o por el Poder Legislativo, atento a la naturaleza del acto internacional, y su naturaleza se caracterizó por ser un acuerdo ejecutivo de naturaleza presidencial. La doctrina cuestionó dicho proceder de inconstitucional por la materia que se trata, sin tener a la fecha pronunciamiento jurisprudencial alguno.

Existen también antecedentes en la política de los EEUU para la constitución por medio de memorándum de comisiones mixtas para solucionar los problemas de interpretación y aplicación de los CDI y canalizar de este modo procedimientos amistosos. Se denominan como *Competent Authority Agreements*, son acuerdos realizados por las Autoridades Competentes, que se los pueden incluir dentro de la categoría de acuerdos en forma simplificada o acuerdos ejecutivos. La diferencia es que en este caso son firmados entre funcionarios con competencia para realizarlos y no por el Presidente o por Autoridad Diplomática.

Los EEUU, por medio de sus autoridades competentes han firmado este tipo de acuerdos con: Austria, Bélgica, Canadá, China. Alemania, India, Irlanda, Japón, Luxemburgo, México, Holanda, Nueva Zelanda, Noruega, España, Suiza y Reino Unido.

Los Acuerdos de las Autoridades Competentes son variados. Van desde la solución de problemas, dudas, conflictos interpretativos e integrativos que pueden albergar los CDIs. Por ejemplo, EEUU-Austria sobre el tratamiento fiscal de ciertas becas, sobre la gravabilidad de pagos realizados a ciudadanos estadounidenses residentes en Austria; EEUU - Bélgica sobre la identificación de pensiones, limitación de beneficios, atribución de lucro, becas, y tributación municipal; EEUU- China sobre profesores y maestros; EEUU -Alemania sobre la tributación de determinados empleados consulares; EEUU-Luxemburgo sobre la interpretación de las reglas de transición del CDI firmado por ambos Estados; EEUU- México sobre la elegibilidad de las entidades fiscalmente transparentes; EEUU- Holanda sobre fondos holandeses limitados, actualización de pensiones, beneficios del tratado, inversión en fondos de pensión de entidades híbridas; EEUU-Nueva Zelanda sobre el tratamiento fiscal de la renta derivada de ciertas entidades fiscalmente

transparentes; EEUU- Noruega sobre el tratamiento del CDI de entidades fiscalmente transparentes, actividades offshore y la remuneración de servicios gubernamentales y pagos de la Seguridad Social; EEUU- España sobre el alcance del término “cualquier otra agrupación de personas” incluyéndose a la herencia yacentes, al fideicomiso o *trust*, sociedades de personas o *partnerships*, y sobre la elegibilidad de beneficios en sociedades transparentes; EEUU – Suiza sobre planes de pensión y orientación sobre los beneficios del tratado; EEUU-Reino Unido sobre el término pérdida dual consolidada (*Dual Consolidated Loss Rules*).

Los acuerdos entre Autoridades Competentes analizados están firmados por dichas Autoridades y se publican en el Boletín Oficial del Estado. Las Autoridades Competentes asumen la competencia otorgada por los CDIs y no son remitidos al Congreso. Su naturaleza está vinculada con acuerdos de tipo ejecutivo de segundo grado, es decir, aquéllos que no son firmados por el Presidente o autoridades diplomáticas. Los realizan en función del art. 25.3 dentro de las facultades interpretativas del Tratado.

Encontramos otro tipo de acuerdos, de naturaleza formal, a diferencia de los anteriores que sustancialmente son de naturaleza material. Están relacionados con la instrumentación del procedimiento amistoso y del arbitraje internacional incluida dentro del Tratado o incluso con la puesta en marcha de un nuevo Tratado.

Dentro de la segunda categoría, acuerdos de naturaleza formal, encontramos, por ejemplo, los siguientes: a) el caso de los EEUU- Bélgica sobre el Procedimiento de Acuerdo Mutuo y Arbitraje con referencia al CDI firmado el año 2009; el memorándum de entendimiento para la constitución de una comisión mixta del año 2009; la constitución de una junta arbitral con sus directrices del año 2009; b) el caso de EEUU- Canadá sobre un memorándum de entendimiento entre las autoridades competentes relativo a la constitución de una comisión mixta a los fines de instrumentar el MAP y sobre las directrices del funcionamiento de la junta arbitral constituida a raíz del CDI entre los dos países; c) el caso de EEUU- Alemania sobre las pautas operativas de la junta de arbitraje generada por el CDI firmado entre los dos Estados Contratantes y además, la firma del memorándum de entendimiento referido a la constitución de una comisión mixtas a los fines de la instrumentación del MAP; d) el caso de los EEUU- India sobre un memorándum de



entendimiento relativo a la suspensión o aplazamiento de auditoría o evaluación de la recaudación de impuesto a la renta durante la tramitación del Procedimiento Amistoso del art. 25 del CDI firmado por ambos Estados Contratantes, firmado el 25 de septiembre de 2002; e) e 1 caso de los EEUU- Reino Unido, donde se define el término primera notificación bajo el CDI suscripto por ambos Estados dentro del art. 26.1 de fecha 12 de septiembre de 2007 y el acuerdo administrativo para el desarrollo del MAP de 13 de noviembre de 2000.

En el caso de España tiene firmados algunos acuerdos ejecutivos, independientemente del firmado con los EEUU y que se ha explicitado en las páginas anteriores. En el caso de la Argentina no tiene ninguno en esta materia con independencia de los mencionados relativos al CDI con Japón y los casos de denuncia de tratado por acuerdo ejecutivo. Con referencia a España, encontramos este tipo de acuerdos con EEUU -ya mencionado - con Brasil, Luxemburgo y Francia.

Con referencia a ello la doctrina indica<sup>708</sup> que, desde el punto de vista formal y de procedimiento, dentro del ordenamiento español, no será necesaria la intervención de las Cortes en la conclusión de este tipo de acuerdos. Bastará con la remisión al consejo de Ministros por el Ministerio de Asuntos Exteriores y, una vez informado el Consejo de Ministros, se publicará en el BOE y adoptarán la forma de Resolución de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Exteriores. Además infiere que la práctica demuestra que este tipo de acuerdos no necesariamente siguen un procedimiento formal y uniforme, bastando, por ejemplo, con un mero intercambio de notas o cartas entre las Administraciones Tributarias o entre las Autoridades Competentes. Entiende que la fuerza de este tipo de acuerdos sobre la interpretación de los CDI entre dos Estados, es mucho menor que un Tratado Internacional de naturaleza interpretativa, siendo una mera manifestación de opinión de las Autoridades Competentes sin ninguna fuerza vinculante para los Tribunales de Justicia. Lo que no mengua nuestra opinión de que el MAP interpretativo canalizado por medio de un Acuerdo Ejecutivo de naturaleza tributaria internacional, puede ser considerado como un elemento de interpretación de la voluntad de los Estados volcada dentro de un CDI, a la hora de interpretarlo. Lo que no impide, claro

---

<sup>708</sup> MARTÍN JIMENEZ, A.: (2010, p. 660).

está, que los Tribunales pueden declarar que la interpretación realizada por las Autoridades Competentes vulnera el propio CDI interpretado. Tendría a nuestro parecer una naturaleza interpretativa de carácter administrativo, vinculando solamente a quienes la emitieron.

Por último, entendemos que el MAP instrumentado por Acuerdo simplificado o ejecutivo, desplaza al Derecho interno por los efectos del art. 31.2. “c” de la Convención de Viena sobre el Derecho de Tratados, atento a que debe ser tenido en cuenta “al acuerdo posterior” con el “Contexto” del Tratado, excluyéndose, en primer término, al Derecho Interno de los Estados, dentro de este complejo sistema de interpretación que rige dentro del Derecho Internacional.

## **V. DIVERSOS TIPOS DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS**

Sostuvimos que el MAP es un mecanismo complejo de resolución de conflictos internacionales dentro de la Fiscalidad Internacional. Dicho procedimiento pertenece al género común de la *Resolución Amistosa de Disputas* o *Mecanismos Amistosos para Resolver Conflictos* entre Estados que fuera diseñado desde el Derecho Internacional y que fue aplicado a la rama del Derecho aludida, desde sus orígenes como veremos.

Hemos advertido y en su momento reafirmaremos que en el Derecho Internacional público los conflictos derivados de la interpretación de los Tratados pueden resolverse bien acudiendo a la propia jurisdicción nacional o bien recurriendo ante los Tribunales internacionales como mecanismos de resolución insertos dentro de las cláusulas del Tratado internacional<sup>709</sup>. Sin embargo, en el ámbito del Derecho Fiscal Internacional el celo de los Estados por preservar su soberanía fiscal conduce que no sea frecuente encontrarnos con Tratados Internacionales que incluyan la previsión de los Tribunales o Arbitraje de naturaleza internacional. Sin embargo, desde el año 2008 estamos en presencia de un cambio de paradigmas y una tendencia que cada vez más se generaliza sobre la inclusión

---

<sup>709</sup> ARESPACCHAGA, J. DE: (1998, p. 410).

del Arbitraje como mecanismo complementario no alternativo al MAP tradicionalmente considerado. Dicho cambio se ha dado en la práctica convencional con más de 100 Tratados que en la actualidad han incorporado la cláusula arbitral.

El Procedimiento Amistoso o MAP posee un conjunto de mecanismo o instrumentos resolutivos que están enlazados por el cumplimiento de un mismo fin y un objetivo común, evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, poseen una misma fuente internacional, con idénticas características, que de hecho conforman la institución estudiada. Por ello hemos sostenido que el MAP está compuesto por un conjunto unificado de mecanismos o instrumentos de naturaleza compleja que tiene como principal finalidad evitar la doble imposición internacional derivado de cuestiones vinculadas con la interpretación y aplicación de los tratados para evitar la doble imposición y en algunos casos, aspectos no descritos en el Convenio que causan doble imposición jurídica y económica. Cuando nos referimos al Procedimiento Amistoso, lo entendemos como un conjunto unificado de procedimientos, basados en la *negociación* entre las partes involucradas en la disputa internacional. De allí su uso en plural. En esencia, no es solo un procedimiento sino más de uno como veremos o diferentes objetos dentro de un mismo procedimiento.

Se ha dicho, reiteradamente, que el artículo que instituye el Procedimiento Amistoso no contiene un solo procedimiento para resolver las controversias en la interpretación y aplicación de los CDI, sino –tradicionalmente- tres. Sin embargo pensamos que el término es comprensivo de más de tres procedimientos, aunque la doctrina ha lo haya identificado sólo con tres<sup>710</sup>. Como se manifestó, los procedimientos procuran resolver las dificultades o dudas en la aplicación e interpretación de los Tratados Internacionales indicados. El Procedimiento y sus tipos, pueden estar complementados por otros procedimientos comúnmente aceptados dentro del Derecho Internacional Público.

Los Procedimientos Amistosos, para el caso de fallar los procedimientos internos o domésticos de aplicación de los Convenios y las cláusulas internas e internacionales para evitar la doble imposición, prevén primero que las autoridades competentes de los dos Estados, frente al reclamo fundado de un contribuyente, deberán esforzarse para resolver

---

<sup>710</sup> OCDE: “Informe sobre Procedimientos Amistosos”, (1981 p. 5, parágrafo 13); ARESPACOHAGA, J.: (1998, p. 410); PALAO TABOADA, C.: (1972, p. 310).

los conflictos en la aplicación e interpretación de las cláusulas de los Convenios, es decir, que los contribuyentes no sean pasibles de una interpretación o aplicación que no se corresponda o no esté de acuerdo con lo dispuesto en los Convenios Internacionales.

Éste es el primer procedimiento establecido por el Tratado que la doctrina denomina como procedimiento para resolver cuestiones específicas del tratado, cuestiones concretas. El mismo surge como garantía frente a una probable o concreta doble imposición internacional y frente a un caso concreto o potencial que se comienza a configurar. Observamos que dentro del procedimiento nos podríamos encontrar con una liquidación de naturaleza tributaria. Por ejemplo, el contribuyente frente a una Determinación de Oficio, Liquidación o Ajuste Fiscal o inclusive un cambio repentino del sistema legal que pueda afectar sus intereses o discriminación de las inversiones extranjeras, inicia una reclamación, petición o denuncia del incumplimiento del Convenio para Evitar la Doble Imposición ante la Autoridad Competente del Estado de su residencia fiscal o para temas vinculados con la discriminación de naturaleza fiscal ante el Estado de su nacionalidad, de manera paralela a los procedimientos de impugnación que pueden presentarse dentro del Derecho Interno, recursos administrativos tributarios, de naturaleza interna vinculados con el procedimiento tributario ordinario de cada Estado. Todas las defensas destinadas a hacer valer los beneficios del Convenio Internacional sobre la ley interna, la falta de aplicación del Tratado, la incorrecta interpretación del mismo y sobre todo la incorrecta determinación de los hechos y la calificación de la renta.

En este sentido ya el “Informe sobre Procedimientos Amistosos de año 1981<sup>711</sup>” nos decía que el art. 25 del MCOCDE de 1977 tiene regulados tres tipos de procedimientos amistosos. El primero, incluido dentro del párrafo 1 y 2 del art. 25 aplicado cuando exista una imposición no conforme con las cláusulas del Convenio<sup>712</sup>, iniciado solamente por el contribuyente. La doctrina mayoritaria lo ha denominado como “el procedimiento amistoso en sentido estricto”, el que es destinado a resolver cuestiones planteadas por los particulares (residentes o nacionales en lo que se refiere a la no discriminación) en relación a las medidas adoptadas por Hacienda Pública de uno o ambos Estados, cuando las personas

---

<sup>711</sup> OCDE, Informe MAP: (1981, p. 5, párrafo 13).

<sup>712</sup> PALAO TABOADA, C.: (1972, p. 310).

afectadas entiendan que la imposición derivada de la medida Estatal no es conforme con el CDI particular firmados por ambos Estados, en conformidad con el art. 25 párrafo 1 y 2<sup>713</sup>.

El Informe sobre Procedimientos Amistosos del año 1981 indica que el segundo procedimiento no necesita ser instado por el contribuyente, incluido dentro del párrafo 3° del art. 25. Es el procedimiento que busca resolver las dificultades o dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio<sup>714</sup>. Parte de la doctrina lo denomina “procedimiento oficial de consultas para resolver conflictos”, ya que es instado de oficio por la administración de un Estado dirigido directamente en contra del otro Estado. Su objeto es resolver los conflictos que traen aparejadas las dudas en la interpretación. Está reseñado dentro del Artículo 25.5<sup>715</sup>. Otra parte de la doctrina lo entiende como “procedimiento amistoso de consultas para resolver conflictos”, quitándole el término “oficial”, debido a que el mismo no es exclusivo de la Administración del Estado, sino puede ser propuesto por una persona, grupo de personas u otro sector u órgano de la Administración Pública del Estado. Denominamos al mismo como Procedimiento Amistoso interpretativo, diferenciándolo del consultivo, como veremos.

Por último el “Informe de procedimientos amistosos de 1981” se refiere a un tercer procedimiento, cuyo objeto está referido a la eliminación de la doble imposición en casos no previstos dentro del Convenio, siguiéndose el fin y los objetivos principales del CDI, los que deben interpretarse y aplicarse de buena fe<sup>716</sup>.

El Procedimiento Amistoso, al nacer de un Tratado internacional, en esencia tiene naturaleza internacional, y por lo tanto es un procedimiento internacional, dentro del Derecho Internacional Público. Si bien su “inicio” se puede presentar dentro procedimiento administrativo similar a otros procedimientos o incluso dentro de un procedimiento tributario y el planteo realizado puede no ser diferente en demasía al realizado cuando se

---

<sup>713</sup> ARESPACOCCHAGA, J. DE: (1984, p. 410).

<sup>714</sup> PALAO TABOADA lo identifica con un solo procedimiento con tres objetos diferentes, más que tipos. Véase: PALAO TABOADA, C.: (1972, p. 311).

<sup>715</sup> ARESPACOCCHAGA, J. DE: (1984, p. 410).

<sup>716</sup> OCDE, Informe MAP: (1981, p. 5, párrafo 13).

interpone un recurso interno, una impugnación, un reclamo o petición, una acción de naturaleza tributaria, o en su caso, el pedido de una consulta tributaria o la opinión de la Administración frente a la interpretación de una norma tributaria, su regulación parte del Derecho Internacional Público y de un Tratado Internacional, cuestión que lo diferencia de manera sustancial con el procedimiento administrativo común.

Es pues por ello que la definición dada por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimientos Amistoso en materia de imposición directa, define al procedimiento como un mecanismo de solución de conflictos entre dos Administraciones tributarias -a la que agregamos “*en representación de los Estados Contratantes*”- cuando la actuación de una o de ambas Administraciones produce o es susceptible de producir una imposición no conforme con el Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre ambos Estados, o puede producir una Doble Imposición, jurídica, económica, discriminación en casos tributarios, entre otros conflictos que trae aparejada su interpretación o aplicación. Constituyen, por tanto, un mecanismo suplementario, complementario, alternativo, para solucionar problemas no resueltos en otras disposiciones de los Convenios<sup>717</sup>.

Es decir, se parte de un presupuesto conflictivo, donde se vulnera un Tratado Internacional y no existe una solución legal dentro de las cláusulas del CDI, debiéndose recurrir a la cláusula de naturaleza procedimental.

Es importante advertir, como lo hemos sostenido, que todo procedimiento de naturaleza tributaria, y éste no es una excepción, parte de la idea de protección al contribuyente, por lo tanto, el procedimiento es una garantía al contribuyente, y vamos más allá, sosteniendo que es una garantía que privilegia la recta aplicación del principio de justicia tributaria, tributación en base a la capacidad contributiva del contribuyente y sobre todo la protección del Derecho convencional de la propiedad privada que no puede ser vulnerada de manera irrazonable y por fuera de un sistema tributario justo.

Es, pues, por ello, son demás de precisas, las palabras de Serrano Antón cuando afirma que “*La propia existencia del procedimiento amistoso se configura como una garantía que tiene el ciudadano de que la Administración no va a actuar de modo arbitrario y*

---

<sup>717</sup> Publicado BOE, Num. 278, de 18 de noviembre de 2008, pp. 45786 – 45786.

*discrecional, sino siguiendo las pautas del procedimiento administrativo previsto legalmente, procedimiento que por otra parte el administrado puede conocer y que por tanto no va a generar indefensión*”<sup>718</sup>. Dicho autor, en su momento, defendió enfáticamente la necesidad de una regulación legal del procedimiento y después de la regulación dictada en España la ha alabado. Nos sumamos desde Latinoamérica a dicha posición.

Uno de los aspectos centrales, dentro de la relación tributaria procedimental aludida, priorizada entre las Autoridades Competentes de cada Estado, las Administraciones Tributarias de cada Estado y los contribuyentes involucrados de cada Estado, es el principio de igualdad entre ellas, es decir entre las partes y los interesados. Si bien el procedimiento se traba entre las partes, los Estados y en su representación las Autoridades Competentes designadas por el Tratado, el rol que cumple el contribuyente, por un lado y la Administración Tributaria que realizó el ajuste o tiene interés como custodios y controlantes del pago de la renta pública, es por demás de importante dentro del desarrollo del procedimiento. Esta multiplicidad de “partes” e “interesados”, de ambos Estados, hace por demás de complejo al procedimiento, desde una visión de los intereses en juego. Sin embargo, se le ha dado un lugar preponderante a la Administración Tributaria, no así al contribuyente.

En virtud del principio de igualdad de las partes e interesados dentro del procedimiento, las Administraciones Tributarias, como las Autoridades Competentes *-que con habitualidad representan diversos intereses competenciales y son órganos de la Administración diferenciados, con formación diferente de los funcionarios actuantes, cuestión que puede hacer diferir su visión al respecto y en algunos casos con competencia concurrente en la interpretación de los CDIs-*, deben respetar las prerrogativas procesales insertas dentro del Tratado internacional *-que dijimos es jerárquicamente superior a la ley doméstica-*, de la ley doméstica, de los reglamentos que regulan los procedimientos amistosos y demás normativas, además de los principios y garantías consagradas dentro del procedimiento tributario. Todo ello comprende un conjunto de normativas de índole formal

---

<sup>718</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 144).

que regulan las controversias dentro de las relaciones jurídicas tributarias en ambos Estados entre los fiscos (Haciendas Públicas) y los contribuyentes<sup>719</sup>.

Mediante el Procedimiento Amistoso se pretende el concurso o la concurrencia de las Autoridades Competentes de ambos Estados, la aplicación de la norma material, en nuestro caso cualificada y cuantificada por un Convenio Internacional de naturaleza tributaria, para resolver un caso concreto de doble imposición internacional o prevenir un conflicto potencial y aparente que podrá surgir o configurarse en el futuro.

La pretensión descripta es desarrollada, en primer término, desde una regulación internacional, que se concreta dentro del artículo 25 del MCOCDE, como se sostuvo, y que en su última versión indica:

***Artículo 25: Procedimiento Amistoso:***

*1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.*

*2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.*

---

<sup>719</sup> VALDÉS COSTA, R.: (2004, p. 17).



3. *Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.*

4. *A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.*

5. *Cuando,*

a) *en virtud del apartado 1 una persona haya sometido su caso a la autoridad competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente Convenio, y*

b) *las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver la cuestión conforme a lo dispuesto en el apartado 2, en el plazo de dos años desde la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante, a instancia del contribuyente, se someterá a arbitraje toda cuestión irresoluta relacionada con ese caso. Sin embargo, este sometimiento no podrá realizarse cuando un tribunal u organismo administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones irresolutas. A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que aplique el dictamen, dicho dictamen será vinculante para ambos Estados y aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este apartado<sup>720</sup>.*

---

<sup>720</sup> Nota al art. 25 MC OCDE, incorporada en el año 2008, vigente a la fecha: “En algunos Estados, la legislación nacional o factores políticos o administrativos pueden impedir aplicar o justificar el mecanismo de resolución de controversias planteado en este apartado. Asimismo, algunos Estados pueden desear incluir este apartado únicamente en sus convenios con ciertos Estados. Por tanto, el apartado debe incluirse únicamente en el Convenio cuando ambos Estados consideren adecuado hacerlo sobre la base de los factores mencionados en el párrafo 47 de los Comentarios al apartado. No obstante, como se menciona en el párrafo 54 de dichos Comentarios, otros Estados pueden acordar eliminar del apartado la condición de que el caso

La ideología que trae consigo este artículo está referida a solucionar los conflictos fiscales internacionales, por medio de un conjunto de mecanismos internacionales donde permite aplicar el derecho material tributario por medio de varios instrumentos dirigidos a alcanzar una solución unificada a un caso concreto, inclusive a un conjunto de casos a modo de *precedente* o *interpretación común*.

El Tratado Internacional le da Derecho a una persona, grupo de personas, sean personas físicas o jurídicas, incluso en algunos casos a sujetos de derecho que no son personas, de incoar un Procedimiento Amistoso, como una verdadera garantía del afectado por la medida contraria al CDI. Asimismo, no le resta Derechos, ya que puede el contribuyente interponer de manera paralela los recursos instrumentados por el Derecho interno o nacional. Lo aconsejable, como ha sucedido en una causa en la República Argentina<sup>721</sup>, sería interponer los recursos que nos trae el Derecho doméstico

---

*no pueda someterse a arbitraje cuando un tribunal u organismo administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente al respecto”.*

<sup>721</sup> En la causa “Teyma Abengoa S.A. c. Provincia de Salta, la CSJN Argentina, se declaró competente para analizar una acción de inconstitucionalidad en instancia originaria entablada por una empresa contratista de obra pública, sociedad constituida según la ley Argentina e integrada por socios extranjeros debidamente inscriptos, entidades de España (*Abengoa S.A.*, empresa constituida bajo las leyes de España residencia en dicho país) y de Suiza (*Asa Investment* – como sociedad controlante, regida por la legislación Suiza con residencia en dicho país). Ambas sociedades han sido además inscriptas en la Argentina como lo exige la ley domestica para sociedades extranjeras que participan en sociedades en dicho país (art. 123 de la Ley de Sociedades Comerciales). La cuestión interesante del planteo, a más de ser un tema vinculado con los *Tratados Bilaterales de Protección Recíproca de Inversiones*, representa el hecho de que la Sociedad solicita se declare la inconstitucionalidad, está representada por la suspensión del cobro de la deuda hasta tanto se concluya con el procedimiento de negociación establecido por los Tratados. El planteo estuvo orientado a la declaración de inconstitucionalidad del Decreto provincial de Salta Nro. 362/02 y declarar una prohibición de innovar que suspenda el trámite del cobro pretendido. La empresa cuestionó el citado acto en cuanto la obliga a abonar el impuesto a las actividades económicas y sus correspondientes intereses, sin respetar el procedimiento de negociaciones establecido en los Convenios entre la República Argentina y la Confederación Suiza para la Promoción y Protección Recíproca de Inversiones, y el celebrado entre nuestro país y el Reino de España, de tenor similar -ratificados por Leyes Nros. 24.099 y 24.118- que, a la fecha de su dictado se encontraba en pleno trámite. En tal sentido, explicó que los citados Convenios contienen prescripciones similares a efectos de resolver las controversias que pudieren surgir durante su vigencia, entre las partes contratantes. Así, prevén que, en principio, aquellas sean amigablemente dirimidas entre las partes en controversia y, si ello no fuera posible dentro del plazo de seis meses -contado desde la fecha de inicio del procedimiento-, será sometida, a petición de una de ellas, a los tribunales competentes de la parte en cuyo territorio se realizó la inversión. La actora sostuvo que no obstante ello, sin tener en cuenta las negociaciones iniciadas y a pesar de haber sido debidamente anoticiado, el gobernador de la Provincia dictó, el 18 de marzo de 2002, el Decreto Nº 362, por medio del cual rechazó el recurso jerárquico interpuesto por Teyma Abengoa S.A. y liquidó la deuda en \$ 11.156.217,80, al 28 de febrero de 2002. Finalmente, aclaró

conjuntamente con el Procedimiento Amistoso, y, solicitar como medida cautelar de no innovar, la suspensión del cobro compulsivo de la deuda y de los actos administrativos liquidatorios, hasta tanto el Procedimiento Amistoso haya concluido. O sea, suspender las defensas interpuestas en el Derecho doméstico y aspirar a que se concrete el procedimiento amistoso. Si no llega la Autoridad Competente a un acuerdo, solicitar con posterioridad de reabran los plazos suspendidos y seguir litigando dentro del Derecho interno, y si la AC llega a un acuerdo, al estar de acuerdo con el mismo, desistir de los planteos realizados en el Derecho interno y acompañar como hecho nuevo el convenio arribado por las Autoridades Competentes.

A continuación, describiremos cada uno de los tipos de procedimientos que componen el conjunto anunciado. Partiendo de la trilogía que es admitida por la doctrina tradicional, para sumarle luego otros procedimientos que conforman a nuestro entender al MAP desde un punto de vista institucional.

## **5.1 PROCEDIMIENTO AMISTOSO PARA RESOLVER CASOS ESPECÍFICOS PLANTEADOS POR LOS CONTRIBUYENTES**

Siguiéndose al MC de la OCDE, en lo que respecta al primero de los procedimientos señalados, conocido como litigioso, propiamente dicho o para resolver casos específicos, se lo describe en los puntos 1 y 2 del art. 25 del MCOCDE, ya señalado. El mismo se concreta cuando una persona, comprendidas las personas jurídicas, físicas y entidades asimiladas, que revistan interés jurídico para el planteo y consideren que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio podrá, con independencia de

---

que no se cuestiona en la demanda la procedencia del impuesto a las actividades económicas perseguido por la Provincia, puesto que, para dirimir dicha cuestión, es que agotó las instancias administrativas correspondientes e inició el procedimiento de negociaciones amigables en la Procuración del Tesoro de la Nación, siguiendo de esta manera las vías establecidas en los Tratados. Expresa que su presentación procura que el Estado provincial respete y cumpla el procedimiento de negociación ya iniciado y dispuesto en los instrumentos internacionales referidos, absteniéndose de iniciar cualquier tipo de acción ejecutiva o de otro tipo durante el plazo previsto para las amigables negociaciones. En dicho contexto la CSJN ordenó la prohibición de innovar pedida, en consecuencia, el Estado provincial, debió abstenerse de ejecutar el cobro del impuesto a las actividades económicas en relación al caso resuelto en el decreto 362/02. CSJN, Fallo Interlocutorio, “Teyma Abengoa S.A. c. Provincia de Salta”, Publicado en la Ley 2002 – F. 290, y en la Revista Impuestos, IMP, 2003 – 1, p. 48.

los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del art. 24, a la del Estado contratante del que sea nacional<sup>722</sup>.

Las reglas del inciso 1 descripto prevén la eliminación de las dificultades que pueden resultar en casos particulares de acuerdo a la aplicación del Convenio. El MCOCDE dentro de sus puntos y primeros párrafos nos informan de manera general que indican que tanto los puntos 1 y 2 del art. 25 se dedican a resolver la situación del contribuyente sujeto a gravamen de una forma no conforme con las disposiciones del Convenio o del Tratado internacional. Es decir que las medidas tributarias empleados por cualquier Estado donde tiene vigencia el Tratado, son contrarias a sus disposiciones. Recordemos que el Tratado Internacional, en este caso en materia tributaria, genera desde el punto de vista material un sistema especial de tributación extensivo para las partes, especial para ellas y para los contribuyentes que contempla, el que es jerárquicamente superior a la ley doméstica de cada Estado.

La doctrina tributaria internacional analiza la cláusula mencionada indicando que el art. 25 del MCOCDE y del MCONU es una disposición procesal por demás de importante para la aplicación y ejecución de los Convenios bilaterales basados en dicha Convención Modelo<sup>723</sup>.

En principio los contribuyentes tienen la facultad de instar los recursos internos ante la Administración tributaria en cada uno de los Estados contratantes dentro de sus garantías constitucionales tributarias. Es decir que el Procedimiento Amistoso no altera las garantías de tutela jurisdiccional efectiva y el derecho de defensa de la jurisdicción doméstica. Más allá, como sostuvimos, que el MAP complementa dicho acceso como una característica intrínseca de todos los Procedimientos Amistosos.

El Derecho a recurrir a la vía interna es una facultad consagrada dentro del procedimiento tributario de todos los Estados Occidentales, la cual perdura más allá de la instrumentación del Procedimiento Amistoso. Éste no viene a suplir los recursos internos

---

<sup>722</sup> MCOCDE, 2014, Art. 25.1.

<sup>723</sup> AULT, H. J.: "Resolución de conflictos: el procedimiento de acuerdo mutuo", en: *Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo*, Naciones Unidas, ITC, CIAT, 2015, Capítulo VII, p. 339.

de los Estados, tampoco viene a consolidarse como una etapa revisora de la negativa de los Recursos domésticos. Es una vía siempre disponible a favor del contribuyente. Tampoco pensamos que se puedan sortear los plazos de prescripción del Derecho interno o resoluciones firmes, por medio del uso del Procedimiento Amistoso. Dicha petición debe ser realizada dentro de los plazos de prescripción consagrados en la legislación doméstica, siendo los tres años a los que se refiere, un plazo de caducidad de la acción que trae aparejado el art. 25 diferente del plazo de prescripción genérico. Lo que podría suceder es que la legislación interna enuncie como plazo de prescripción un plazo menor al considerado dentro del art. 25.1. Pensamos que debe aplicarse el plazo mayor considerado en el art. 25.1 atento a que por medio del Tratado internacional, norma superior al Derecho interno, modifica los plazos generales establecido dentro del mismo. En este caso funciona como una extensión de los plazos de prescripción y coincide con el plazo de caducidad de la acción.

El punto 7º de los Comentarios al MCOCDE establece que *los contribuyentes frente a una imposición no conforme con el Convenio*, tienen la posibilidad de interponer recursos ante la jurisdicción interna en materia de impuestos, directamente o una vez denegada su reclamación por la Administración tributaria. Además nos dice que cuando la imposición no conforme al Convenio resulte de una incorrecta aplicación de éste en los dos Estados, los contribuyentes, deben litigar en cada Estado con los inconvenientes e incertidumbre que comporta tal situación y con el escandalo jurídico que representaría contar con dos sentencias o actos administrativos de dos Estados que pueden resultar contradictorios. Sería una verdadera inequidad. Tal situación, en algunos casos, puede llevarnos a una doble imposición no querida por los Tratados internacionales que regulan la materia.

De modo que en el caso de existir en uno o en los dos Estados una aplicación o interpretación no conforme con las reglas del Convenio Internacional, el inciso primero del art. 25 faculta a los contribuyentes afectados, sin perjuicio del derecho a peticionar e interponer los recursos disponibles en el Derecho interno, como dijimos, utilizar el procedimiento conocido como amistoso que procura en una segunda fase del mismo a resolver la disputa por medio de la “negociación” y/o “concertación” y “acuerdo” entre los Estados involucrados en el litigio.

Por ello se infiere que el Procedimiento Amistoso es un procedimiento extraordinario y diferenciado a los habitualmente considerados en la legislación administrativa-tributaria de los Estados, de los cuales se diferencia y su fuente principal es un tratado internacional de naturaleza tributaria. Es un procedimiento que nace, se instaura desde el centro propio de un Tratado internacional superior a la legislación interna de los Estados, y además, es respetuoso con el Derecho interno no siendo alternativo sino complementario del acceso a la justicia.

La puesta en funcionamiento, como veremos, opera en los casos contemplados por el inciso primero: que surja o exista la posibilidad de una liquidación o deuda tributaria que contradiga el Convenio, por un lado, justificándose el uso de este remedio excepcional cuando el Tratado internacional es agredido, en su interpretación y/o en su aplicación. Además, pueden existir situaciones en las que el derecho interno que se pretende aplicar sea incompatible con las normas insertas en el Convenio; por último, también, cuestiones vinculadas con la discriminación al no residente o inversos extranjero.

En la práctica, el Procedimiento Amistoso se utiliza para resolver la totalidad de los conflictos dentro de la fiscalidad internacional, en cuestiones vinculadas con la mayoría, por no decir la totalidad, de los Tratados internacionales referidos, sean sobre su aplicación o interpretación. Ello podemos advertir en el MC de las Naciones Unidas, en tanto en el punto segundo señala que el Procedimiento Amistoso tiene por objeto no sólo proporcionar un medio de resolver las cuestiones relativas a la interpretación y la aplicación de la Convención, sino también ofrecer:

- a) Un foro en el que los residentes de los Estados interesados puedan reclamar contra las medidas que no sean conforme con la Convención, y
- b) Un mecanismo para eliminar la doble tributación en casos no previstos en la Convención.

Infiere que el Procedimiento Amistoso se aplica en relación con todos los artículos de la Convención, y en particular el artículo 7 sobre beneficios de las empresas, el artículo 9 sobre empresas asociadas, el artículo 10 sobre los dividendos, el artículo 11 sobre intereses, el artículo 12 sobre cánones o regalías y el artículo 23 sobre métodos para eliminar la doble

tributación. Es decir, la totalidad de los artículos que componen el Tratado, inclusive, los aspectos vinculados con los precios de transferencia y con la subcapitalización<sup>724</sup>.

En la práctica, nos dice el párrafo 9 de los Comentarios al art. 25 OCDE, que el procedimiento se aplica dentro de variados casos. Pueden mencionarse entre los casos más comunes<sup>725</sup>:

a) Los referidos a la atribución de beneficios a un Establecimiento Permanente en aplicación del apartado 2 del artículo 7;

b) La imposición en el Estado del deudor, en el caso de relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo, de la parte en exceso de intereses y regalías en aplicación de las disposiciones del artículo 9, del apartado 6 del artículo 11 o del apartado 4 del artículo 12;

c) Los casos de aplicación de una legislación referente a la subcapitalización cuando el Estado de la sociedad deudora ha considerado los intereses como dividendos, en la medida en que este régimen esté basado en cláusulas de un Convenio que se correspondan, por ejemplo, al artículo 9 o al apartado 6 del artículo 11;

d) Los casos en que la ignorancia de la situación de hecho del contribuyente determina una aplicación inexacta del Convenio, especialmente en lo que se refiere a la determinación de la residencia (apartado 2 del artículo 4), a si existe un Establecimiento Permanente (artículo 5) o al carácter temporal de los servicios prestados por un asalariado (apartado 2 del artículo 15).

Especial referencia hay que hacer frente a los problemas que pueden sucederse en materia de la doble imposición económica, dentro del contexto de los precios de transferencia, en particular los procedentes de la inclusión de beneficios de empresas asociadas en virtud del apartado 1 del artículo 9; los ajustes correlativos que deben efectuarse en aplicación del apartado 2 del mismo artículo caen, en consecuencia, dentro del ámbito de aplicación del Procedimiento Amistoso, tanto en lo que se refiere a la apreciación de su fundamento como en lo que respecta a su cuantificación.

---

<sup>724</sup> Véase el punto 2 del Comentario al Art. 25 MC ONU 2011.

<sup>725</sup> Véase el punto 9 del Comentario al Art. 25 MC OCDE 2014.

El canal amistoso es aplicable sin que se genere un problema de doble imposición internacional, sea jurídica o económica, cuando el gravamen controvertido contradiga una regla del Convenio<sup>726</sup>.

El procedimiento, como lo hemos clasificado oportunamente, tiene dos fases<sup>727</sup>. Encontramos una primera fase denominada como fase nacional. Es lógico, como en otros procedimientos modernos, que la primera fase sea ante el Estado donde se comience a configurar, o se configure el problema internacional, dándole la oportunidad ha dicho Estado sobre la resolución del mismo. La reclamación debe ser interpuesta en el Estado de la residencia o en un caso de discriminación, donde sea nacional. En este punto el MC OCDE trae consigo una propuesta sobre que la reclamación pueda ser incoada en ambos Estados a conveniencia y elección del contribuyente<sup>728</sup>, es decir que los Estados contratantes que lo estimen preferible podrán acordar con los contribuyentes la posibilidad de dirigir de forma potestativa sus reclamaciones a la autoridad competente de uno u otro Estado.

La primera fase se inicia con el reclamo realizado por el contribuyente. Es un típico reclamo administrativo ante el órgano y el funcionario competente. Que es lo que sucedería si el reclamo es interpuesto ante otro órgano de la Administración Tributaria. Dicho órgano debería remitir las actuaciones ante la Competente, por imperio del principio del informalismo dentro del Derecho administrativo. El Tratado reconoce al contribuyente, como garantía de derechos, el dar inicio al procedimiento. La única formalidad exigida por el Tratado es que sea interpuesto de manera fundada. Con lo cual, la Autoridad Competente deberá ponderar los fundamentos establecidos por el contribuyente, y si lo estima justificado, resolver el conflicto aplicativo o interpretativo, de manera conforme al Convenio. Es decir, si la Autoridad Competente estima pertinente la reclamación y considera que la presunta deuda tributaria impugnada es imputable en todo o parte a

---

<sup>726</sup> Véase el punto 12 del comentario al art. 25 MC OCDE 2014.

<sup>727</sup> Véase el punto 7 y 30 de los comentarios al art. 25 MC OCDE 2014.

<sup>728</sup> "Art.25.1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente de cualquiera de ellos. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que entrañe una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio", Véase el párrafo 19 del comentario al art. 25 MC OCDE 2014.



medidas adoptadas en el Estado de residencia del contribuyente, debe dar satisfacción al reclamante lo más pronto posible procediendo a los ajustes o desgravaciones que estime necesarios. En este caso, la cuestión puede resolverse sin recurrir a la segunda fase del Procedimiento Amistoso<sup>729</sup>.

Dentro de este procedimiento, para resolver los casos específicos, puede solaparse con la solicitud de aclaraciones, ampliaciones, agregación documental, interpelaciones por parte de la Autoridad Competente al contribuyente, en función de perseguir la verdad material y sobre todo el principio del informalismo. Así también, puede la Autoridad Competente, entender necesario, realizar un procedimiento amistoso consultivo a los fines de intercambiar puntos de vista e información con las Autoridades Competentes del otro Estado contratante para confirmar la recta aplicación e interpretación del CDI. Ello demuestra que muchas veces en la práctica los procedimientos amistosos no se dan como procedimientos estancos sino todo lo contrario, producto de la unidad procedimental. Otro ejemplo, como lo hemos manifestado en las páginas precedentes, está relacionado con el procedimiento y nace como individual (solución de casos específicos), y deriva en una resolución general que beneficia a un conjunto de contribuyentes (Procedimiento Amistoso interpretativo).

Por el contrario, si a la Autoridad Competente le resulta motivada la presentación del contribuyente, pero no puede por sí mismo resolver el conflicto fiscal internacional, tiene la obligación jurídica de instar la vía internacional del procedimiento. Estaremos en presencia de la segunda fase del mismo. Nos dicen los Comentarios del MCOCDE que es importante que la Autoridad Competente cumpla con su obligación lo más rápido posible, particularmente en los casos en que se hayan rectificado los beneficios de empresas asociadas como consecuencia de un ajuste sobre precios de transferencia, a los fines de no extender la doble imposición económica<sup>730</sup>.

No es un requisito a los efectos de interponer (por el contribuyente) o receptar el reclamo (por la Autoridad Competente) haber agotado la vía administrativa ni judicial doméstica. Tampoco haber planteado una demanda contenciosa judicial de acuerdo con el

---

<sup>729</sup> Véase el párrafo 32 del comentario al art. 25 MC OCDE 2014.

<sup>730</sup> Véase el párrafo 33 del comentario al art. 25 MC OCDE 2014.

Derecho interno, el planteo de un Derecho del contribuyente. Asimismo, la obligación de la Autoridad Competente es expedirse sobre la presentación realizada por el contribuyente. Y, si el litigio está pendiente de resolución, la Autoridad Competente debe, sin esperar la firmeza de las resoluciones internas, administrativas o judiciales, determinar si las cuestiones planteadas son susceptibles de resolverlas de manera unilateral o bilateral, sin dilaciones y de manera razonable. Por esto, la negativa a la internacionalización de un Procedimiento Amistoso no puede venir del hecho de que no hay sentencia firme dentro de la jurisdicción interna y la misma, si ocurre, debe estar circunstanciada, motivada, y ser sobre todo razonable.

El párrafo 35 del Comentario al art. 25 del MCOCDE sostiene que, aún cuando un tribunal del Estado de residencia del contribuyente haya resuelto definitivamente la petición, éste último puede presentar o proseguir su reclamación en el marco del Procedimiento Amistoso. En algunos Estados, la Autoridad Competente puede aportar una solución satisfactoria distinta de la decisión judicial. En otros Estados, la Autoridad Competente está vinculada por tal decisión, pero puede someter el caso a la Autoridad Competente del otro Estado contratante solicitando que éste adopte las medidas necesarias para evitar la doble imposición.

Dentro de la segunda fase del procedimiento, que se inicia con la solicitud de un Procedimiento Amistoso de una Autoridad Competente a la otra, el procedimiento se sitúa en el plano de las relaciones internacionales tributarias entre los Estados canalizadas por dichos funcionarios. El Estado de la residencia o de la nacionalidad, según el caso, encabezan el reclamo del contribuyente frente al otro Estado. Existiría una suerte de respaldo del Estado similar a la protección diplomática que se encausa en materia de comercio e inversión, pero canalizada por medio de funcionarios técnicos especializados en materia de tributación. La ideología que trajo consigo el Modelo Convenio de la OCDE y ONU están relacionados con la representación del contribuyente por parte del Estado, lo que ha generado una interesante reacción por parte de la doctrina fundada en la realidad de las relaciones entre el Fisco y los Contribuyentes, indicándose que es imposible pensar en tal protección, atento a que el Fisco es uno de los principales enemigos del contribuyente en el litigio interno.

El procedimiento trazado por los Convenios y por el MCOCDE, ONU, entre muchos otros, es un procedimiento entre Estados. El Modelo infiere en que se trata de un “*pactum de contrahendo*” que comporta para las partes, la mera obligación de negociar, pero no la de llegar a un acuerdo. Si bien el modelo sostiene que la segunda fase del Procedimiento Amistoso trae consigo un “*pactum de contrahendo*”, creemos más oportuno indicar que se refiere más bien a un “*pactum de negotiando*”. Es decir, no una obligación de llegar a un acuerdo, sino a una obligación de negociar un acuerdo sin que se extienda a la obligación de llegar a un acuerdo. Es una obligación de diligencia y no la obligación de llegar a un resultado.

Con referencia al término “*pactum de contrahendo*” el Derecho internacional general, sin embargo, sostiene que dicho instrumento es una forma específica de acuerdo internacional que consiste en que las Partes en él se comprometen bien sea a concluir un Tratado con unas características o con un objeto específico, bien sea sólo a iniciar las negociaciones al efecto<sup>731</sup>. Pero una de los principios que iluminan este tipo de instrumentos es el principio de la buena fe dentro de la existencia de un acuerdo previo donde las partes se comprometen y obligan a abrir las negociaciones en orden a regular un problema determinado. Si bien el *pactum* no implica la obligación de concluir el acuerdo, el mismo debe “intentarse” bajo el principio de buena fe<sup>732</sup>.

Dentro de la segunda fase puede considerarse –y de hecho lo hace así tanto del Modelo Convenio OCDE 2005 (y anteriores) y el del 2008- 2014- como una segunda cuestión el

---

<sup>731</sup> MARTINEZ LAGE, S. y A. MARTINEZ MORCILLO, *Diccionario Diplomático Iberoamericano*, Instituto de Cooperación Iberoamericana, Madrid, 1987, p. 94; La *Encyclopaedic Dictionary of International Law* (“Diccionario Enciclopédico de Derecho Internacional”) editado por la Universidad de Oxford, parte por señalar en la entrada respectiva que el “significado exacto (de *pactum de contrahendo*) es incierto”, agregando que “por fortuna (la locución) es raramente utilizada”. GRANT L. P. y J. C. BARKER (Editores): *Encyclopaedic Dictionary of International Law*, Oxford University Press, 2009; el término tiene su origen dentro del Derecho Romano que se refiere a un precontrato o acuerdo preliminar en el que dos o más partes se comprometen a negociar y a contratar un futuro contrato o acuerdo formal sobre alguna materia determinada. Este pacto previo prevé una futura obligación de contratar y en indemnizaciones o sanciones en caso de faltarle a esta obligación. SERINI estableció 7 diferencias claras entre el *pactum de negotiando* y el *pactum de contrahendo*. El primero se caracteriza porque el contenido de la prestación pactada es que las partes se comprometen a negociar un acuerdo futuro, sin que esta obligación llegue a presuponer concretar un acuerdo futuro. Sin embargo, el segundo las partes se obligan a formalizar un acuerdo futuro. SERINI, A. P.: *Diritto Internazionale*, vol. III, Milano, 1962, p. 1389.

<sup>732</sup> MIAJA DE LA MUELA, A.: “Pacta de contrahendo en Derecho Internacional Público”, en: *Estudios de Derecho Internacional, Homenaje a D. Antonio de Luna*, Madrid, 1968, pp. 244 y ss.

constituir una comisión mixta o el tribunal arbitral del art. 25.5, como un procedimiento jurisdiccional que exige a las partes resolver el litigio. Ello, claro está, para los CDIs que admiten una comisión mixta y el arbitraje internacional como complemento del Procedimiento Amistoso.

Dentro del transcurso del trabajo hemos mencionado, para el caso de doble residencia de las personas físicas, tanto el Modelo como muchos Tratados establecen reglas especiales para evitar la doble imposición. Para resolver los casos de doble residencia, se debe tener en cuenta un criterio de preferencia que no genere dudas al respecto, de forma que la persona cumpla las condiciones configuradoras de la residencia solo en un Estado y refleje una vinculación de tal envergadura que fundamente la atribución de potestad tributaria al Estado en cuestión. El Modelo trae el siguiente ejemplo que inviste el conflicto. En primer lugar el contribuyente es residente del Estado A, conforme la legislación tributaria del Estado, desde 1 de enero al 31 de marzo, trasladándose con posterioridad al Estado B. Dicha persona reside luego más de 183 días dentro del Estado B, será considerado residente del Estado B durante todo el periodo impositivo en el Estado B, conforme a la legislación interna de ese Estado. Conforme a las reglas del Tratado, la persona debe ser considerada residente a los fines fiscales en el Estado A por el periodo del 1 de Enero al 31 de marzo. Como consecuencia, ambos Estados deben tratar a la persona física como residente del Estado A durante dicho periodo (01.01.14 a 31.03.14) y como residente del Estado B (01.04.14 a 31.12.14).

Unas de las reglas a seguir por el Modelo y muchos Tratados es la prioridad o preferencia del Estado contratantes donde la persona física disponga de una vivienda permanente. El problema está cuando la persona contabiliza tiempo de residencia en ambos Estados Contratantes y además, tiene dos viviendas que según las normativas internas de los Estados pueden considerarse permanentes para ambos Estados. En dicho caso, la siguiente regla a considerar es la referida es la del Estado donde tenga relaciones personales y económicas más estrechas, entendiendo por ello donde esté radicado su centro de intereses vitales. Si no es determinable, el modelo nos dice donde more o en su caso, el Estado de la Nacionalidad. Y, para el caso que tenga doble nacionalidad la cuestión “deberá” resolverse de común acuerdo por medio del Procedimiento Amistoso del art. 25. Con lo cual, entendemos, para este caso que ya no es una cuestión de un “*pactum de*

*negotiating*”, sino que las Autoridades Competentes están obligadas a resolver cuál es el Estado de la residencia.

Además, hay que advertir, para el caso del art. 25.5 -la huida del procedimiento amistoso al arbitraje internacional- que debe darse el siguiente supuesto: que las Autoridades Competente no negocien el acuerdo o no lleguen a ningún acuerdo durante un periodo de tiempo establecido por el Tratado.

Un ejemplo de ello encontramos en el Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Londres el 14 de marzo de 2013<sup>733</sup>, donde en su art. 25.5 establecen las partes una cláusula arbitral.

5. Cuando,

*a) en virtud del apartado 1 una persona haya sometido su caso a la autoridad competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente Convenio, y*

*b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver su caso conforme a lo dispuesto en el apartado 2, en el plazo de dos años desde la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante, a instancia del contribuyente, se someterá a arbitraje toda cuestión irresoluta relacionada con ese caso.*

*No obstante, estas cuestiones irresolutas no podrán remitirse a arbitraje cuando, en virtud de la normativa interna de cualquiera de los Estados contratantes, una persona directamente relacionada con el caso esté legitimada a que los tribunales u órganos administrativos de ese Estado se pronuncien sobre ellas, cuando dichos tribunales u órganos administrativos se hayan pronunciado, o cuando el caso se haya planteado a*

---

<sup>733</sup> Ver BOE: <http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2014-5171>; En similares sentidos se puede ver Protocolo entre el Reino de España y la Confederación Suiza que modifica el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio firmado en Berna el 26 de abril de 1966, y su Protocolo, modificados por el Protocolo firmado en Madrid el 29 de junio de 2006, hecho en Madrid el 27 de julio de 2011, [https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2013-6151](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2013-6151)

*cualquiera de las autoridades competentes en virtud del Convenio Europeo relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas firmado el 23 de julio de 1990. A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que aplique el dictamen, dicho dictamen será vinculante para ambos Estados contratantes y aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este apartado.*

Como se observa, las cuestiones arbitrables son las irresolutas y no las cuestiones resueltas por las Autoridades Competentes, cuando el contribuyente esté en desacuerdo.

## **5.2 PROCEDIMIENTO AMISTOSO DE TIPO INTERPRETATIVO**

El segundo tipo de procedimientos que compone el conjunto indicado, es el referido a la solución de las dudas de interpretación que surgen del Tratado. El art. 25.3 MCOCDE ha diseñado desde el origen mismo del Modelo un mecanismo interpretativo para que de mutuo acuerdo las Autoridades Competentes lleguen a una interpretación conforme y común del Convenio. La doctrina resalta el carácter invariable de la letra del párrafo tercero del art. 25 desde su aparición en el año 1963 hasta el Modelo de 2014. Constituye, además, una de las aristas principales del Procedimiento Amistoso<sup>734</sup>.

Son dudas o dificultades en la interpretación las que pueden llevar a una doble imposición no querida por el CDI. Para ello se ha diseñado un mecanismo dentro del procedimiento amistoso capaz de conducir la mirada de un Convenio para las Autoridades Competentes en un idéntico sentido. Las Autoridades Competentes harán lo posible para “resolver” las dificultades o “disipar” las dudas que plantee la interpretación del CDI, por medio de la concreción de un acuerdo amistoso de naturaleza bilateral.

A diferencia del procedimiento anterior, para solucionar los casos específicos que pueden darse de la aplicación de los CDIs es siempre a pedido del contribuyente, es decir,

---

<sup>734</sup> RIBES RIBES, A.: “La resolución de los conflictos hermenéuticos en los Convenios para evitar la doble imposición internacional”, *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, Nro. 235/2002; RIBES RIBES, A.: (2003, p. 403).

la persona peticiona ante la Autoridad Competente y ésta evalúa el caso, lo resuelve o en el caso de no poder resolverlo, si le parece fundada la presentación, inicia la fase internacional del procedimiento, frente a la Autoridad Competente del otro Estado contratante. En este tipo del procedimiento, a la apertura de la instancia puede realizarla el Estado por medio de la Autoridad Competente, donde se inicia de oficio el procedimiento, o, a pedido del contribuyente o un conjunto de contribuyentes. No es un Derecho exclusivo de las Autoridades Competentes; en algunas ocasiones son a pedidos de corporaciones, asociaciones de contribuyentes o por medio de un sólo contribuyente.

La primera frase del art. 25.3 establece que:

*“Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se esforzarán en resolver mediante el procedimiento amistoso cualquier dificultad o duda que surja respecto a la interpretación o aplicación del Convenio”.*

Algunos autores confunden el procedimiento de carácter interpretativo con el procedimiento de consulta incluidos en los CDI, inclusive comprenden dentro de éste último al procedimiento de consulta para “la interpretación y aplicación de los CDI” y al “procedimiento de consulta” para evitar la doble imposición para los casos no previstos en el CDI<sup>735</sup>.

Participamos en la tendencia doctrinal de denominar al Procedimiento Amistoso como interpretativo, es decir, el procedimiento para resolver dificultades interpretativas o hermenéuticas que pueden traer consigo los CDI. El fundamento del MAP de naturaleza interpretativa del art 25.3, primer párrafo, radica para la doctrina, en la supremacía que a tal efecto reviste la interpretación bilateral alcanzada por los Estados contratantes respecto de la que unilateralmente podría ser adoptada por los órganos internos de ambos países. En este sentido, Ribes Ribes sostiene que el principio de la *common interpretation* coadyuva sin duda al establecimiento del citado procedimiento en la medida en que, a través del acuerdo mutuo entre las Autoridades Competentes de cada Estado, se propende al logro de una interpretación uniforme del término o cláusula convencional controvertido, en ausencia

---

<sup>735</sup> SERRANO ANTÓN: (2010, p. 154 y p. 160).

de un órgano tributario de naturaleza internacional específicamente consagrado a esta tarea<sup>736</sup>.

Mediante este procedimiento se pretende lograr una armonía en la interpretación y aplicación del Tratado Internacional entre los dos Estados. Este tipo de procedimiento cimenta las relaciones tributarias entre los Estados y está movilizado por la cooperación internacional para resolver los problemas de doble imposición internacional, entre otros.

En el párrafo 50 del MCOCDE nos dice que la primera frase de este apartado invita y faculta a las autoridades competentes para resolver, si es posible, las dificultades de interpretación del Convenio de *índole general* referente a una categoría de contribuyentes, incluso de un caso que se haya iniciado por el reclamo particular incluido dentro el punto 1 y 2 del art. 25 que pueda tener efectos generales que justifican, ya no tratar un caso particular de un contribuyente, sino para todo un sector.

En este sentido el MCOCDE en el art. 25.3 establece:

*25.3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio.*

Al referirse a las “Autoridades Competentes” de los Estados contratantes, generalmente, se refiere a los Ministros de Hacienda o a los representantes autorizados por cada Estado. El art. 25.3 dota de competencias a los fines de solventar por medio de un acuerdo amistoso todas aquellas dificultades o dudas que pueden producirse por la interpretación discordante del Convenio. La competencia otorgada a las Autoridades Competentes está relacionada con la interpretación común de las disposiciones conflictivas o dudas aparejadas al Convenio.

A nuestro modo de ver, la *interpretación común* de las disposiciones del Convenio dista de la *interpretación auténtica* que la doctrina ha pretendido endilgar a las Autoridades Competentes. Como hemos visto en páginas anteriores, la doctrina se refiere al MAP, dentro de sus clases *interpretativo* e *integrativo*; una vez emitido el acuerdo, el mismo podría tener una influencia transformadora del Convenio como una *interpretación*

---

<sup>736</sup> RIBES RIBES, A.: (2003, p. 403).



*auténtica*. Inclusive podría según la posición, podría “*Create New Law*”, sería creador de Derecho, o integrar y mejorar de esta manera el Tratado internacional. Así se espera que, a su vez, solucionado el caso particular de doble imposición, se contribuya en una solución futura de las controversias de naturaleza preventiva, consolidándose su naturaleza preventiva para dicha doctrina<sup>737</sup>.

Al Procedimiento Amistoso interpretativo, dicha doctrina le otorga naturaleza normativa, de precedente o jurisprudencia administrativa vinculante y obligatoria, inclusive para los Tribunales internos de los Estados y para los contribuyentes. La doctrina lo ha calificado como “*interpretative mutual agreement*” o *Procedimiento Amistoso Interpretativo*<sup>738</sup>.

En dichos términos, Del Arco Ruete llega al extremo de considerar que, de acuerdo a la naturaleza de interpretación auténtica asignada al Procedimiento Amistoso, surge la obligatoriedad del Acuerdo Amistoso adoptado frente a los Tribunales internos de los Estados, sosteniendo una posición por demás de controversial<sup>739</sup>. Ya veinte años antes de las exposiciones de dicho autor, en el año 1951, Chrétien mantuvo la posición de la prevalencia de la interpretación bilateral respecto de la mantenida por los Tribunales internos sobre los CDI, al referirse a los Tribunales franceses<sup>740</sup>. Pero encontramos sentencias de los Tribunales de justicia, incluso refiriéndonos al Derecho francés, donde por ejemplo, el Consejo de Estado (13 de mayo de 1983) no se consideró vinculado por el acuerdo amistoso interpretativo entre Francia y los EEUU, sobre el lugar de residencia de un contribuyente que conforme el Convenio debería tener residencia en Francia y según el Tribunal sus intereses vitales inferían su residencia en los EEUU. El Tribunal que revisó la causa no se consideró competente para “anular” el acuerdo amistoso que contradecía a su entender el CDI, pero sí resolvió la causa sin ningún tipo de vinculación con el mismo, de manera independiente<sup>741</sup>. Sin embargo, existen países como el caso de Suecia, Suiza, Japón,

---

<sup>737</sup> SKAAR A.A.: (1992, p. 1441).

<sup>738</sup> AVERY JONES, J. F., et al.: (1980, p. 13 y 27).

<sup>739</sup> DEL ARCO RUETE, L.: Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español, Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, p. 24.

<sup>740</sup> CHRÉTIEN, M.: (1951, p. 68).

Holanda, Bélgica y Grecia, que permiten la ejecución de un acuerdo posterior, contrario a las sentencias tramitadas en un proceso judicial<sup>742</sup>.

En lo que respecta a los acuerdos amistosos de naturaleza interpretativa, la opinión dominante de la doctrina, posición a la que nos sumamos, manifiesta que aunque no sea vinculante para los Tribunales domésticos los Acuerdos derivados de los MAP interpretativos, deben ser tenidos en cuenta y en consideración como un elemento más de la interpretación del Tratado internacional<sup>743</sup>.

Por su parte, un sector de la Doctrina española, al despejar tanto el carácter judicial como arbitral del MAP, viene a postular la naturaleza de interpretación auténtica que reviste el Acuerdo Amistoso. Para Ribes Ribes, partiendo de que la interpretación auténtica es aquella que llevan adelante los autores del instrumento objeto de la tarea hermenéutica, y, de otro lado, de que son las autoridades competentes -esto es, la Administración- de los Estado signatarios (creadores de la norma interpretada). quienes, en representación de éstos, desarrollan el procedimiento amistoso, *“no cabe duda de que nos hallamos ante un supuesto de interpretación auténtica”*, señalando que *“la forma procedimental observada para ello no constituye, en nuestra opinión, obstáculo alguno para el mantenimiento de esta concusión”*<sup>744</sup>. Se suma al postulado que los Acuerdos Amistosos deben ser tenidos, en principio, como parte integrante de la interpretación de los CDI, derivado del art. 31.3.a) de la Convención de Viena, suponiendo que un tratado debe interpretarse de buena fe conforme el sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin. Además, el contexto dependerá, además del texto, preámbulo y anexos, de *“todo acuerdo que se refiera al tratado y haya*

---

<sup>741</sup> GEST G. y G. TIXIER: (1990, p. 111 y 112); VOGEL, K. y R. PROKISCH: (1993, pp. 70 y ss); GOUTHIERE, B.: *Les impôts dans les affaires internationales*, Fr. Lefebvre, París, 1991, p. 806.

<sup>742</sup> AVERY JONES, J. F., et al.: (1979, p. 341); VOGEL y PROKISCH se refieren, especialmente, al caso de Noruega, donde los acuerdos son vinculantes para los tribunales internos. VOGEL, K. y R. PROKISCH: (1993, pp. 70 y ss).

<sup>743</sup> XAVIER, A.: (2005, p. 178 y 179), nos dice el autor que es la interpretación adoptada por el Superior Tribunal Administrativo sueco, el Consejo de Estado francés, los Tribunales ingleses, la Corte de Casación Italiana.

<sup>744</sup> RIBES RIBES, A.: (2003, p. 410).

*sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado*”<sup>745</sup>. Manifiesta que la corriente autoral mayoritaria reconoce la obligatoriedad del acuerdo sobre las Autoridades Competentes y sobre los contribuyentes, admitiendo soluciones diversas en lo que a los Tribunales internos concierne, en función de lo dispuesto dentro de cada Derecho interno. No faltan aquéllos que propugnan sin excepción la prevalencia del acuerdo amistoso sobre los órganos judiciales, teniendo en cuenta la interpretación auténtica aludida<sup>746</sup>.

La posición doctrinaria aludida, en España, llega al extremo con Peláez Márquez, en tanto sostiene, dentro del análisis de Convenio firmado entre España y la Argentina, que cabe aplicar el criterio de la influencia del principio constitucional, adoptado en España como en la Argentina, de prevalencia de los Tratados sobre las leyes nacionales ordinarias. Fundada en dicho principio, advierte que el acuerdo amistoso al ser una herramienta del Tratado internacional debe primar sobre cualquier interpretación doméstica, inclusive la de los Tribunales de justicia<sup>747</sup>.

Frente al postulado la doctrina reacciona, indicándose que el acuerdo amistoso está por encima de las resoluciones que dicten otros órganos de la Administración Tributaria, atento a los efectos de *la interpretación auténtica*. Sin embargo, se duda que esté por encima de las sentencias judiciales, pues una cosa es la preeminencia jerárquica del Tratado como norma jurídica frente a la norma doméstica y otra diferente es que el Convenio de las Autoridades Competentes, incluso el Tratado internacional, prevalezcan sobre la Tutela jurisdiccional encausada por parte de los Tribunales domésticos, cuando ellos se encuentran firmes<sup>748</sup>. Desde la Argentina dicha doctrina fue receptada por Levene, que indica que resulta trascendente analizar la naturaleza del procedimiento y el eventual acuerdo, dependiendo a falta de reglamento del derecho supletorio a aplicar. El autor descarta la tesis del arbitraje y se inclina por sostener que el procedimiento amistoso posee la naturaleza

---

<sup>745</sup> AVERY JONES, J. F., et al.: (1979, p. 341).

<sup>746</sup> LENZ, R.: Informe General. Ob.cit. p.304; DEL ARCO RUETE, L.: “Doble imposición internacional y Derecho Tributario español”. Ob.cit. p.24.

<sup>747</sup> PELAEZ MARQUÉS, A.: *Convenios para evitar la doble imposición internacional entre España y Argentina*, Marcial Pons, Madrid – Barcelona, 2004, p. 143 y 144.

<sup>748</sup> JARAMILLO SALGADO, J. F., PAGÉS i GALTÉS, J., RIVAS NIETO M. E., y A. URQUIZU CAVALLÉ: (2006, p. 162).

jurídica de una transacción de signo declarativo y por ende lo entiende que deberían aplicarse al MAP supletoriamente las normas que rigen la negociación de un CDI (negociación diplomática internacional). Dentro de un eventual acuerdo, se inclina por sostener el valor de interpretación auténtica, emanada del propio sujeto que dicta la norma interpretada. Interpretación que es susceptible de ser revisada por el poder judicial a instancia del contribuyente damnificado por la misma siendo que éste no es, en principio, parte del procedimiento amistoso<sup>749</sup>.

Hemos indicado a que la referida doctrina lleva consigo incita la teoría de la delegación legislativa y la de creación normativa por medio del Acuerdo Amistoso como mecanismo para complementar el Tratado internacional. So pretexto de la *interpretación auténtica* se pretende modificar el Convenio, vulnerándose así el principio de legalidad aplicable a los Tratados internacionales. También manifestamos que para poder aplicar el art. 31. 2 (a) de la Convención de Viena sobre Derechos de Tratados, debe surgir de manera clara que es un Acuerdo que se refiere al Tratado y con motivo de la concreción de dicho Tratado. Entendemos que se requieren las formalidades de concertar un Tratado internacional. Más precisamente, postulamos la posición de la aplicación del art. 31.3 (a) “*Todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones*”. El Acuerdo Amistoso no forma parte del contexto del tratado pero debe tenerse en cuenta para la interpretación del mismo. Con lo cual hemos concluido que en principio no es obligatorio para los Tribunales de Justicia, pero los mismos deben considerarlo y en algunas ocasiones, puede ser determinante para la resolución de la causa, derivado de una interpretación común, el principio de buena fe, y sobre todo la teoría de los actos propios de la administración. Está claro que en la seguridad jurídica se asienta el pretendido derecho a que el Estado indique sin incertidumbres como la Administración interpretará la ley que debe aplicarse. Nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación, al decir de Mordeglia, procura que la estabilidad de los negocios sobre los que incide la tributación, exige certeza y certidumbre sobre la ley aplicable, de manera que colabora al

---

<sup>749</sup> LEVENE, C.: “Convenios para Evitar la Doble Imposición. Previsiones sobre Precios de Transferencia”, en: AA.VV. (Cecilia GOLDEMBERG – Directora): *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, La Ley, Bs. As., 2007, p. 671.

orden justo de las relaciones el conocimiento cabal de lo que el legislador prescribe<sup>750</sup>. En definitiva las facultades de carácter interpretativas e informativas, como lo son en caso de las consultas tributarias, sirven a la seguridad jurídica y a la justicia tributaria, en un contexto de complejidad normativa, y en su gran utilidad si está debidamente institucionalizada<sup>751</sup>, como lo es el caso del art. 25 del Modelo Convenio de la OCDE.

Las facultades interpretativas que ostentan las Autoridades Competentes no son diferentes de las que puede ostentar dentro del Derecho Administrativo Tributario, por ejemplo cuando contesta una consulta tributaria o cuando desarrolla una normativa de alcance general de naturaleza interpretativa. Y su obligatoriedad para la Administración va a depender de los principios de buena fe, de la teoría de los actos propios y de la confianza legítima. Por ejemplo dentro del Derecho interno de Argentina encontramos mención a la competencia aludida dentro de los arts. 7 y 8 del Decreto 618/97. El primero alude al dictado de actos de alcance general, calificados como normas generales obligatorias, es decir, de aplicación coactiva para los contribuyentes, responsables y terceros, involucrados en las normas así dictadas. El art. 8 del Decreto 618/97 presenta una estructura compleja. Se lo inscribe dentro de las facultades de interpretación, como si se tratara de una competencia distinta de la reglamentaria que vimos dentro del punto anterior. La materia a la que se aplicará la misma difiere del punto anterior, relacionada con los aspectos vinculados a la administración tributaria, está vinculada con toda norma legal que establece o rige la percepción de los gravámenes, es decir, con referencia al Derecho tributario material, y no sólo formal. Debe observarse que las facultades descriptas son reglamentarias y sobre todo interpretativas o aclaratorias de normas de tinte declarativo, atento a que no pueden constituir derecho nuevo, modificar o alterar la norma interpretada. La delegación legislativa está vedada en materia tributaria, por lo menos desde nuestras latitudes. Así también encontramos las competencias por parte de la AFIP-DGI para el caso

---

<sup>750</sup> MORDEGLIA, R. M.: "Seguridad Jurídica. Bases Científicas para un Sistema Tributario Estable. Interpretación administrativa y las consultas fiscales", en: AA. VV. (José O. CASÁS – Coordinador), *Interpretación Económica de las Normas Tributarias*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004, pp. 376 y ss.

<sup>751</sup> GRAU RUIZ, A.: "El Nuevo Régimen Jurídico de las Consultas Tributarias", *Jornadas de Estudio sobre la Nueva Ley General Tributaria 22 – 25 de Noviembre de 2004, Conferencias y Comunicaciones, Universidad Complutense de Madrid*, Madrid, 2004, p. 51, disponible en: [http://eprints.ucm.es/1456/1/pon\\_7.pdf](http://eprints.ucm.es/1456/1/pon_7.pdf)

de contestar las consultas en materia tributaria, cuestión que será tratado dentro del Procedimiento Amistoso de carácter consultivo.

Para el caso de España, la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre<sup>752</sup>, dentro de su título I, “*Disposiciones generales del ordenamiento tributario*”, Capítulo II, “*Normas Tributarias*”, Sección 1, “*Fuentes Normativas*”, art. 7, “*Fuentes del ordenamiento tributario*”, dentro del último párrafo del punto 7.1 indica que: “*En el ámbito de competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley*”.

Complementa la norma anterior la Sección 3, en su art. 12, sobre la “*Interpretación de las normas tributarias*”, en su punto tercero, preceptúa:

“*12.3 En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda.*

*Las disposiciones interpretativas o aclaratorias serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se publicarán en el boletín oficial que corresponda*”<sup>753</sup>.

Los acuerdos alcanzados en el marco del art. 25.3, de naturaleza interpretativa, firmados por las Autoridades Competentes, vinculan de manera concreta a ambas Administraciones Tributarias y funcionan como *interpretación común* del Tratado. Complementan la norma interpretada sin alterar su espíritu, objeto y fin, y son obligatorios para las partes y los contribuyentes que cumplen con las obligaciones tributarias teniendo en cuenta dichas reglas, quienes deben seguirla de buena fe. Es decir, frente al cumplimiento del contribuyente con un MAP general de naturaleza interpretativa no puede luego sancionarlo por su conducta que seguía la norma interpretada. Dicha forma de actuar

---

<sup>752</sup> Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2003-23186>

<sup>753</sup> Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2003-23186>

de la Administración contradeciría el principio de seguridad jurídica, los actos propios de la administración, el principio de razonabilidad y de confianza legítima. Inclusive vincula a terceros. Ya vimos como ejemplo de esta última afirmación el caso de la CSJN, que frente a una consulta a la Autoridad Competente sobre si correspondía realizar una retención derivada del CDI y frente a la opinión en negativa, y sin embargo, al haberse practicado la retención, significaba un incumplimiento contractual indemnizable, dándose valor a las consultas realizadas ante la Autoridad Competente sobre otras realizadas a la AFIP<sup>754</sup>.

El Modelo Convenio de la OCDE indica que el art. 25.3 primera parte permite también resolver las dificultades originadas por la “aplicación del convenio”<sup>755</sup>. Se advierte que la interpretación y la aplicación del CDI están íntimamente relacionadas y vinculadas, con lo cual entendemos que no debe separarse en dos categorías, una como un MAP interpretativo destinado a la aplicación y otro destinado a la interpretación del CDI. En definitiva, lo interesante de la figura, es que va a estar destinada a la aplicación de un caso concreto y no tan sólo desde un punto de vista abstracto. Los efectos interpretativos del CDI van a cobrar relevancia en tanto los mismos puedan ser aplicados y resuelvan cualquier tipo de conflictos de este tipo.

El párrafo 52 del Modelo de Convenio OCDE trae a colación algunos ejemplos sobre las facultades que poseen las Autoridades Competentes con referencia al MAP interpretativo.

a) Completar o precisar el sentido de un término definido en el Convenio de manera incompleta o ambigua para evitar cualquier dificultad;

b) Solventar las dificultades que puedan surgir de un nuevo régimen impositivo establecido en un Estado contratante sin alterar el equilibrio y sustancia del Convenio;

c) Determinar si, y bajo qué circunstancias, los intereses pueden asimilarse a los dividendos en aplicación de las reglas del país del prestatario sobre subcapitalización y beneficiarse de una desgravación en concepto de doble imposición en el país de residencia

---

<sup>754</sup> Fallo de la CSJN, 24 de noviembre de 1998: “Hotchief Construcciones S.A. y otro, c/Comisión Nacional de Energía Atómica –CNEA- s/Contrato de obra pública”

<sup>755</sup> Véase párrafo 51 y 52 del Comentario al Art. 25 del Modelo de Convenio de la OCDE.

del prestamista en las mismas condiciones que los dividendos (por ejemplo, en la desgravación concedida bajo el régimen matriz/filial, cuando esta desgravación está prevista en el convenio bilateral aplicable).

Por su parte el Modelo de Convenio de las NU nos dice en su párrafo 52, que por cierto coincide con el mismo punto del Modelo de la OCDE, que las Autoridades Competentes pueden en particular, y es lo que ha sucedido en la práctica, completar, aclarar o precisar el sentido de un término definido en la Convención de manera incompleta o ambigua, para evitar cualquier dificultad o duda. En algunas situaciones, puede servir para que frente al cambio estrepitoso de la legislación interna de un Estado, se tomen las medidas para que dichas modificaciones no altere el equilibrio y sustancia del Tratado que ha generado relaciones tributarias entre los dos Estados y derechos adquiridos para el contribuyente<sup>756</sup>.

En definitiva, el apartado 3 atribuye a las “autoridades competentes de los Estados contratantes” (es decir, generalmente los Ministros de Hacienda o a sus representantes autorizados encargados normalmente de la aplicación del Convenio) el poder de solventar por medio de acuerdo amistoso las dificultades que puedan producirse en la interpretación de aquel. Más allá de ello, hay que precisar que en algunos Estados existen otras autoridades a los fines de interpretar y aplicar los CDI. Un ejemplo de ello son las Agencias Tributarias que frente a una determinación impositiva y/o liquidación deben primero interpretar el Convenio y aplicarlo, así también los Tribunales internos. Ya hemos visto que frente a existir varios procedimientos amistosos de tipo interpretativo, la CSJN de la Argentina dio prioridad al emitido por la Autoridad Competente designada por el Convenio<sup>757</sup>. El problema interpretativo puede estar dado por la relación del MAP con los Tribunales internos como lo hemos manifestado en páginas anteriores.

Con referencia a la relación del MAP interpretativo y los cambios legislativos, a modo de ejemplo, podemos ver sendos cables diplomáticos de uso oficial (de tipo sensible pero desclasificados) enviados por el Consulado de los EEUU en Barcelona al *Department of Commerce / Department of the Treasury / Secretary of State de los EEUU*, pidiéndose

---

<sup>756</sup> Véase el párrafo 52 del Comentario al art. 25 del MCONU.

<sup>757</sup> Fallo de la CSJN, 24 de noviembre de 1998: “Hotchief Construcciones S.A. y otro, c/Comisión Nacional de Energía Atómica –CNEA- s/Contrato de obra pública”.



instrucción u orientación sobre los impuestos que afectan a las empresas multinacionales extranjeras, especialmente referido a las Americanas. El cable menciona en una primera parte, un cambio de interpretación de la Hacienda Pública Española sobre las deducciones que pueden practicarse las Sociedades Holding Americanas en España. La consulta es producto a que compañías estadounidenses han sufrido largas inspecciones fiscales que se estarían resolviendo en los Tribunales Económicos Administrativos en España.

Por ello, Serrano Antón informa que el art. 25.3 MCOCDE establece un mecanismo interpretativo por el mutuo acuerdo entre los Estados firmantes del Convenio y en su caso, entre las Autoridades Competentes que lo representan<sup>758</sup>. Además, infiere que es muy probable que en la vida de un CDI puedan surgir dudas interpretativas, siendo necesaria una vía clarificadora obtenida por acuerdo entre los Estados, con primacía sobre la que pueda aplicar unilateralmente cualquiera de los países, siguiéndose un principio de *Common Interpretation* o una interpretación uniforme, en ausencia de un órgano tributario de naturaleza internacional específicamente consagrado a esta tarea<sup>759</sup>.

A los fundamentos sobre la necesidad de un procedimiento de este tipo los encontramos en los principios de seguridad jurídica y dentro del principio de confianza legítima, como se sostuvo.

Los acuerdos amistosos de este tipo, atento al impacto normativo que poseen, deberían ser publicados dentro del Boletín Oficial de ambos Estados, atento a que no tienen de manera directa relación con un caso particular, pero sí con un aspecto general del Tratado. Funciona como una interpretación común del CDI de naturaleza declarativa en el ámbito administrativo de ambos Estados, y, en tal caso, deberían ser vinculantes para las administraciones y los contribuyentes, siempre y cuando éstos últimos no impugnen frente a los Tribunales dicha interpretación. Y esto es así, ya que los Tribunales no podrían actuar si no hay un caso o controversia y si no es impugnada la interpretación por medio de un contribuyente o un Organismo de la Administración que no esté de acuerdo con el MAP interpretativo, mientras ostente capacidad o legitimación procesal.

---

<sup>758</sup>SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 154); RIBES RIBES, A.: La resolución de los conflictos hermenéuticos en los Convenios para evitar la doble imposición internacional.

<sup>759</sup> RIBES RIBES, A.: ... SERRANO ANTÓN, F.: (2005, p. 165).

Las competencias dadas a la Autoridad Competente por el Tratado internacional, dentro de un MAP interpretativo, se asimilan a las que tiene la Autoridad de Aplicación dentro de la Ley de Procedimientos Tributarios o Ley General Tributaria, de dictar reglamentos interpretativos. El problema principal del MAP interpretativo es la falta de regulación en la legislación doméstica, inclusive en el caso de España<sup>760</sup>.

Por ejemplo, para el caso de España, no será necesario, desde un punto de vista formal y procedimental, la intervención de las Cortes para los efectos de la ratificación y conclusión del Acuerdo Amistoso. Sólo bastará con la remisión del texto al Consejo de Ministros por el Ministerio de Asuntos Exteriores y, una vez informado el Consejo de Ministros, se publicará en el BOE y adoptarán la forma de Resolución de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Exteriores. Como lo manifiesta la doctrina, en la práctica, los MAP interpretativos no siguen los aspectos formales indicados precedentemente dentro del cauce diplomático, omitiéndose la intervención del Ministerio de Relaciones Exteriores, flexibilizándose el procedimiento, como se lo ha visto dentro de los siguientes causas: a) Resolución de la DGT dle 7 de Junio de 2000, relativa al CDI con Luxemburgo; b) Resolución de la DGT del 3 de Febrero y 13 de abril de 2000 relativas al CDI firmado por Francia; así como el intercambio de cartas reversales, BOE del 6 de Agosto de 2009, sobre el CDI firmado con Francia, referido a las instituciones francesas de inversión colectiva de valores mobiliarios en la parte imputable a los residentes en Francia; c) Resolución de la Secretaría General Técnica del 22 de septiembre de 2003 referida al CDI con Brasil; d) El Acuerdo en este sentido con EEUU, relativo al tratamiento de las LLCs, BOE 13.08.2009.

Dentro de esta práctica, sin la debida intervención del Consejo de Ministros del Ministerio de Asuntos Exteriores, no podrían ser considerados como Acuerdos en forma simplificada, como aludimos, y, según Martín Jiménez, al publicarse directamente la resolución o el intercambio de notas entre las Autoridades Competentes dentro del BOE. Dicha opinión es coincidente con la solución establecida por la OCDE y recomendada dentro del MC. Con referencia a la fuerza vinculante, se advierte que, será sin duda menor a un Tratado de naturaleza interpretativa, entendiéndosela como una mera manifestación de

---

<sup>760</sup> MARTÍN JIMENEZ, A.: (2010, p. 660).

opinión de las Autoridades Competentes sin fuerza vinculantes alguna para los tribunales de justicia<sup>761</sup>.

Dicha doctrina<sup>762</sup> reniega de no ser clara la relación entre el “PA interpretativo” y las sentencias de los tribunales nacionales. Oportunamente hemos manifestado que este tipo de Acuerdo Amistoso derivados de un MAP interpretativo debe ser considerado al lado del contexto del CDI y no como parte del mismo.

### 5.3 PROCEDIMIENTO INTEGRATIVO

Parte de la doctrina lo ha denominado como procedimiento para colmar las lagunas del tratado o para evitar la doble imposición en aquellos casos no previstos específicamente en el Convenio. Vogel<sup>763</sup> lo denomina “procedimiento de consulta para la interpretación de lagunas del tratado, al que se refiere específicamente Serrano Antón como “Procedimiento de consulta para evitar la doble imposición para casos no previstos en el CDI”<sup>764</sup>. Lo que en realidad se busca con este tipo de procedimiento es la “integración normativa” a supuestos no regulados dentro del CDI, se le aplicarían dichos supuestos. Es un mecanismo que potencia la causa fin del Tratado y la privilegia frente a situaciones de hecho no reguladas en el mismo.

El art. 25.3 del MCOCDE indica que las AC también podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el CDI. Muchas veces este tipo de procedimientos es resistido desde el Derecho Nacional. Esta lase de objetos del Procedimiento Amistoso es una cláusula de cierre del sistema, de manera que el contribuyente si no es admitido conforme las formalidades del art. 25.1, las AC pueden tener por presentado el caso y admitirlo por el 25.3 segundo párrafo. Piénsese, por ejemplo, en un fideicomiso o *trust*, que en la Argentina es considerada como un sujeto pasivo de impuestos, pero que en realidad no reviste la naturaleza de persona jurídica, con lo cual podría ser cuestionada en España. El art. 25.3 permitiría la integración normativa a dicha

---

<sup>761</sup> MARTÍN JIMENEZ, A.: (2010, p. 660).

<sup>762</sup> *Ibidem*, (2010, p. 660).

<sup>763</sup> VOGEL, K.: *On Double Taxation Convention*, Kluwer Law International, United Kingdom, 1991 y 1997, p. 1347.

<sup>764</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 160).

figura jurídica y considerarlo sujeto o persona a los efectos del art. 25. Podríamos agregar, por ejemplo, la tramitación de los Acuerdo Previos de Valoración o APAs -por sus siglas en idioma inglés- dentro de problemas complejos de calificaciones, casos triangulares entre las relaciones de dos Establecimientos Permanentes un en cada Estado y la casa Matriz o el Contribuyente en un tercero<sup>765</sup>, cuestiones presentadas por los contribuyentes sin que exista un caso o medidas por parte de la Administración, o incluso dentro de un caso de fraude fiscal doméstico con elementos internacionales.

Incluso cuando no exista el art. 9.2. del MC OCDE, con el procedimiento detallado, encontraríamos un foro para tratar dentro del 25.3 segundo párrafo la valoración de los precios de transferencia.

Este procedimiento, por la parte minoritaria de la doctrina, es considerado como “procedimiento legislativo”. La doctrina entiende que tiene efectos normativos y que por medio de dicha cláusula se crea *New Law*, como vimos dentro de la naturaleza jurídica del acuerdo. Es pues por ello que resulta ser una cláusula por demás de problemática. Incluso Estados como Austria, Bélgica, México y el Reino Unido no la han incluido dentro de los CDI firmados con España, incluso la doctrina ha manifestado su inconstitucionalidad.

#### **5.4 PROCEDIMIENTO DE CONSULTA ENTRE LAS AUTORIDADES COMPETENTES**

El art. 25.4 del MCOCDE establece que las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente o en algunos Convenios Bilaterales establece que podrán consultarse a los fines de evitar la Doble Imposición. La consulta tributaria entre ambas Autoridades Competentes con la finalidad de evitar la doble imposición es una herramienta por demás de importante que con habitualidad es utilizada por las mismas. Pensamos que la consulta tributaria se diferencia del MAP exclusivamente interpretativo o aplicativo, y además se integra al núcleo duro del procedimiento, ya que en cualquier tipo de procedimiento se puede instar la acción consultiva, incluso cuando no

---

<sup>765</sup> Comentario al MC OCDE 2014, párrafo 55. La posibilidad de discutir estos temas en el marco de un procedimiento amistoso aumenta en la medida en que los Estados contratantes buscan criterios más uniformes en materias tales como la atribución de beneficios cuando existen sucursales, cuestión que puede ser muy útil discutir durante la negociación de los convenios o de los protocolos.

exista un problema de doble imposición, interpretación o aplicación del CDI y se relacione con el intercambio de criterios por medio de la acción consultiva frente al cambio de legislación, a modo de ejemplo.

El mecanismo de consulta tributaria puede producirse si se trata de un caso concreto o para un caso de interpretación del CDI, o incluso en los problemas de interpretación en los sentidos más amplios.

Los párrafos 33 y 34 del MCOCDE 2014 establecen que la consulta tributaria entre las Autoridades Competentes se precisa para completar o clarificar el sentido de un término definido en el CDI de manera incompleta o ambigua, para evitar cualquier dificultad o duda futura. Como se observa está dentro de las posibilidades preventivas que poseen los CDI. Además, puede surgir el procedimiento para solventar las dudas que habitualmente pueden generarse o las que pueden nacer de un nuevo sistema tributario implementado en uno de los Estados, incluso la posición de una nueva jurisprudencia que cambia el sentido del CDI o de una de sus cláusulas, o sobre cómo se podría encausar, desde un punto de vista común, el procedimiento a nivel internacional<sup>766</sup>. Comprendería, tanto cuestiones de índole procesal -administrativas o materiales- sustantivas del CDI.

No existen formalidades para las consultas de tipo tributarias entre Estados. El tratado sólo prevé que las AC pueden comunicarse o consultarse por cualquier medio, incluso por los canales diplomáticos habilitados. Pero en la actualidad no es lo habitual. El MEMAP - Manual sobre Procedimientos Amistosos-, al igual que los Comentarios al art. 25, hacen referencia a la libertad de formas, y ya hemos sostenido que uno de los principios jurídicos principales del procedimiento era el informalismo.

## **5.5 LOS ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN CANALIZADOS POR EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

El Procedimiento Amistoso previsto por el art. 25 del MCOCDE puede ser utilizado para la resolución de las controversias internacionales en materia de precios de transferencia (art. 9 del MCOCDE). Mediante el procedimiento se podrán canalizar los

---

<sup>766</sup> MCOCDE 2014, Comentarios al Artículo 25, párrafos 34 y 35.

Acuerdos sobre Precios de Transferencia denominados como *Advance Pricing Agreement* (APA), entre los Estados representados por las Autoridades Competentes y los contribuyentes involucrados en dichas políticas. A través de la utilización del Procedimiento Amistoso orientado a cuestiones de precios de transferencia y de determinación del precio en transacciones entre empresas vinculadas, se lograría, por una parte, la prevención del conflicto sobre precios de transferencia, y por el otro, solucionararía cualquier conflicto que pueda sucederse de manera amistosa.

## **5.6 LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS UTILIZADOS COMO MECANISMOS DE PRUEBA DENTRO DE LOS RECURSOS DEL DERECHO INTERNO**

El Procedimiento Amistoso puede ser integrado a los procedimientos administrativos y tributarios internos, como complemento de los recursos administrativos ante los Tribunales Fiscales o ante los Tribunales Económicos Administrativos. Un ejemplo quizás aclare esta cuestión, que fue llevado a práctica por lo menos una vez en la República Argentina.

Pensemos en una liquidación o en una Determinación de Oficio que tiene como base no haber realizado la retención de manera total y definitiva a una empresa residente en Canadá que realizó una operación de comercio exterior con una provincia del sur la República Argentina. Dicha provincia le compró un helicóptero a los efectos de ser utilizado como helicóptero sanitario. Si la venta es directa entre ambas empresas y no existiera en la República Argentina un establecimiento permanente de la sociedad residente en Canadá, es una simple operación de comercio exterior no alcanzada por la normativa interna argentina y no alcanzada según las normativas del Convenio. La Sociedad Canadiense pagaría sus impuestos a la renta exclusivamente en Canadá y la Sociedad residente en la República Argentina no debería realizar retención alguna. Sin embargo, si existe un agente dependiente de la empresa radicada en Canadá en la República Argentina que preste un servicio para ésta, de la cual se beneficie la Sociedad residente en la Argentina, deberá la provincia argentina realizar la retención conforme el Convenio Argentina- Canadá. El Agente Dependiente, puede según el Convenio ser considerado como Establecimiento Permanente y crear una conexión territorial de la sociedad no residente con la República Argentina, para la Hacienda Pública Argentina.

En la causa, *Ministerio de Justicia, Trabajo y Seguridad de la Provincia de Neuquén s/Apelación al Tribunal Fiscal de la Nación*, podemos encontrar dichos extremos. El Ministerio compró dos helicópteros de origen canadiense. Los importó el propio Ministerio, en carácter de importador registrado ante la Dirección General de Aduanas en los términos de los arts. 9 y art. 91 del Código Aduanero. Los helicópteros, al momento de la compra y transferirse su propiedad al Ministerio, se encontraban en el exterior, en consecuencia el Ministerio introdujo al país los dos helicópteros cuya propiedad había adquirido previamente en el extranjero a través de un contrato de compraventa internacional. Ambos helicópteros fueron fabricados en Canadá. El proveedor de los helicópteros es Bell Helicopter Textron Canada Ltd. Dicha sociedad no tiene sucursales o filiales en la República Argentina. No opera, tampoco, por Establecimientos Permanentes dentro del territorio Argentino. Sin embargo, la sociedad Bell Helicopter Textron Canada Ltd actúa en la República Argentina por MODENA AUTO SPORT S.A, como representante comercial. Las mismas son empresas independientes. MODENA AUTO SPORT S.A. es una sociedad independiente que existe desde hace muchos años, opera en diversos rubros y es representante de múltiples firmas del extranjero y nacionales. En definitiva AFIP- DGI pretendió calificar a la sociedad MODENA AUTO SPORT S.A. como un Establecimiento Permanente de la Sociedad Extranjera Bell Helicopter Textron Canada Ltd. Por medio de otra sociedad, HELLICENTER S.A., se han realizado además los controles técnicos y mantenimiento, prestándose por esa sociedad servicios técnicos y la “customización” término que alude al acondicionamiento de los helicópteros.

En el caso relatado, la AFIP-DGI, sostuvo que atento a que la empresa canadiense actúa en la República Argentina por medio de un Establecimiento Permanente en función de un Agente Dependiente, la ganancia resultante de la operación de comercio exterior es de fuente argentina y el Ministerio, al pagar los helicópteros, debió haber practicado una retención conforme el CDIs Argentina- Canadá. El Fisco interpretó que, debido a que el Ministerio no ha acompañado un documento del que resulte el domicilio fiscal en Canadá de BELL HELICOPTER TEXTRON CANADA LTD., es ello motivo suficiente para considerar que la renta es de fuente argentina. Prescindió de la sustancia de la operación y de la ley para privilegiar un aspecto formal contenido en una resolución general de la AFIP-DGI

(Resolución General (DGI) 3497/1992). Con dichas argumentaciones la AFIP-DGI se niega aplicar el artículo 5.6 del CDIs Argentina- Canadá donde dicho artículo infiere que:

*5.6.- No se considerará que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que tenga carácter de independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad...*

Cuando el conflicto está dado por la falta de prueba de una de las partes del certificado de residencia, el mismo puede ser corroborado por medio de la prueba informativa canalizado por medio del Procedimiento Amistoso.

En la causa mencionada se solicitó al Tribunal Fiscal de la Nación, lo siguiente:

“ ... Se oficie a las autoridades fiscales de Canadá específicamente a Canada Revenue Agency/Agence Du Revenu Du Canada, por intermedio de la Autoridad Competente Argentina (conforme el Decreto 1359/2004, es la Dirección Nacional de Impuestos, Subsecretaría de Ingresos Públicos dependiente del Ministerio de Economía y Producción – Secretaría de Hacienda) con el propósito de que informe en estas actuaciones –en los términos del formulario previsto en la Resolución General 3497- sobre el domicilio fiscal de Bell Helicopter Textron Canada Ltd y sobre la situación y extremos de la residencia fiscal de la Sociedad en Canadá, de conformidad con las disposiciones de intercambio de información dentro del canal del procedimiento amistoso insertas en el Convenio para evitar la doble imposición entre Argentina y Canadá (Art. 25 y 26 CDIs Argentina - Canadá). ...”

## **5.7 LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS PARA INTERCAMBIAR INFORMACIÓN TRIBUTARIA**

Dentro del Procedimiento Amistoso, las Autoridades Competentes de cada Estado de oficio podrán consultarse recíprocamente para poner en funcionamiento el Convenio y los Estados podrán dentro del procedimiento intercambiar información a los fines de luchar



contra la evasión fiscal internacional. Este procedimiento está fundado en la cooperación y en la asistencia internacional para luchar en contra del Fraude Fiscal Internacional.

Este tipo de procedimientos es conocido como Procedimiento Amistoso Consultivo o de Intercambio de Información o Informativo, por otro. Su relación con las cláusulas de intercambio de información relatadas por el MCOCDE en el art. 26 son evidentes. Llegado el momento compararemos y diferenciaremos al Procedimiento Amistoso litigioso o propiamente dicho con aquél que viene a dar solución a otro tipo de conflictos más bien relacionados con un conjunto de casos y con la interpretación normativa. Así también, se analizará de qué forma y teniendo en cuenta el principio de cooperación internacional incito en los Convenios, puede instrumentarse el intercambio de información, en todas sus formas.

## **5.8 LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS DENTRO DE COMISIONES MIXTAS**

Otra técnica para incentivar el acuerdo es la de la constitución de una comisión mixta para resolver todos los conflictos que las relaciones internacionales tributarias pueden ocasionar. La instrumentación de este tipo de comisiones, habitualmente se realizan por medio de un *Memorándum de Entendimiento* -denominado M.O.U. por sus siglas en idioma inglés, *Memorandum of Understanding*-, por el cual se crea un órgano del Derecho Internacional Público, a los fines de que se canalicen por él la aplicación y la interpretación del Tratado internacional.

Habitualmente se alude a este tipo de comisiones en el de Derecho Internacional Público, constituidas por un documento que describe un acuerdo bilateral o multilateral, de características menos formales que las de un tratado, y que está destinado por lo general a establecer regulaciones de carácter operativo o técnico, o bien de detalle, en el marco de un acuerdo internacional mucho más amplio.

El Derecho Internacional Público se refiere expresamente a los Memorándum de Entendimiento como “... un instrumento internacional de índole menos formal. A menudo, sirve para establecer disposiciones operativas bajo un acuerdo marco internacional. También se utiliza para la regulación de cuestiones técnicas o de detalle. Por lo general, toma la forma de un instrumento único y no requiere ratificación. Puede ser emitido tanto

por Estados como por organizaciones internacionales. Habitualmente, las Naciones Unidas celebran los memorandos de entendimiento con los Estados miembros para organizar sus operaciones de mantenimiento de la paz o para organizar conferencias de la ONU; también se celebran memorandos de entendimiento acerca de la cooperación con otras organizaciones internacionales”.

En materia tributaria internacional encuentran su recepción entre los Acuerdos entre Autoridades Competentes (*Competent Authority Agreements*). Antecedente relevantes están relacionados con el M.O.U. celebrado entre los EEUU con los siguientes Estados: Bélgica, Canadá, Alemania, Francia, México, Japón, Suiza e India. En estos últimos años los Estados Unidos han participado de manera activa en la configuración de los MOU para facilitar la aplicación e interpretación de los Convenios, como una alternativa práctica a la modificación del Tratado o la emisión de un Protocolo del mismo. En el caso de los Estados Unidos, al considerarse a los MOU dentro de la práctica administrativa en las competencias de la Autoridad Competente, no requieren la aprobación del Senado. Este tipo de acuerdos se realizan para haer una interpretación y aplicación uniforme de los Tratados. Además, tienen la cobertura legal del Tratado internacional.

Existen autores que confundieron, al momento de analizar la naturaleza jurídica del Procedimiento Amistoso con la Arbitral, en el siguiente sentido. Palao Taboada indica que la experiencia internacional en materia de arbitraje conoce la modalidad de la Comisión Mixta Diplomática, compuesta por dos miembros, uno por cada Estado litigante. El autor señalado identifica a las comisiones mixtas con el arbitraje de carácter diplomático.

## **5.9 DIFERENTES FASES DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS**

Sea cual fuere el componente del conjunto o el procedimiento que integra al Procedimiento Amistoso, dispone de dos fases, una interna o nacional y una segunda internacional.

La primera fase está representada por un procedimiento administrativo especial dentro del Estado y frente a su incapacidad para resolver el conflicto fiscal internacional, el procedimiento se internacionaliza y nace la fase amistosa entre los Estados en conflicto que da nombre al procedimiento. La fase interna es unilateral y la internacional es bilateralidad.

El resultado del procedimiento puede estar representado por un acuerdo al que se denominada acuerdo mutuo o amistoso. Así también por la frustración del mismo o de la vía, perdurando la doble imposición no querida por el Convenio internacional suscrito por las partes.

La negociación amistosa es la técnica utilizada y es la base del procedimiento. Responde a una segunda fase de este tipo de procedimientos que tiene naturaleza de procedimiento internacional, debido a que el procedimiento nace como un reclamo administrativo y el mismo. Si la Autoridad Competente del Estado de la Residencia o Nacionalidad, según el caso, observan que no pueden resolver el conflicto, se pasa a la segunda fase del mismo, donde el procedimiento se internacionaliza, generándose un foro resolutorio entre los dos Estados parte del Convenio canalizado por las Autoridades con Competencia. La pregunta a resolver es si la negociación amistosa puede darse entre el contribuyente con la Autoridad Competente en la primera etapa del procedimiento. Pensamos que sí, como lo fundaremos oportunamente.

#### **5.10 EL ARBITRAJE COMO UNA TERCERA FASE DEL PROCEDIMIENTO**

Frente a las críticas al Procedimiento Amistoso, los organismos internacionales y parte de la doctrina han propuesto un complemento por medio del arbitraje internacional. Como veremos, frente al arbitraje tributario hay que tener particular atención a la habilitación legal y el respeto constitucional. Hay Estados que prohíben el arbitraje en la materia. Es por ello que el MCNU, en este punto, prevé dos modelos de artículo del procedimiento amistoso, uno con arbitraje y otro sin la cláusula arbitral.

El CMOCDE nos dice en su art. 25.5 incorporado por la versión 2008 y publicada en idioma español en el año 2012, lo siguiente:

*5. Cuando,*

*a) en virtud del apartado 1 una persona haya sometido su caso a la autoridad competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente Convenio, y*

*b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver la cuestión conforme a lo dispuesto en el apartado 2, en el plazo de dos años desde la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante, a instancia del contribuyente, se someterá a arbitraje toda cuestión irresoluta relacionada con ese caso. Sin embargo, este sometimiento no podrá realizarse cuando un tribunal u organismo administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones irresolutas. A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que aplique el dictamen, dicho dictamen será vinculante para ambos Estados y aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este apartado.-*

***Nota al artículo 25:*** *En algunos Estados, la legislación nacional o factores políticos o administrativos pueden impedir aplicar o justificar el mecanismo de resolución de controversias planteado en este apartado. Asimismo, algunos Estados pueden desear incluir este apartado únicamente en sus convenios con ciertos Estados. Por tanto, el apartado debe incluirse únicamente en el Convenio cuando ambos Estados consideren adecuado hacerlo sobre la base de los factores mencionados en el párrafo 47 de los Comentarios al apartado. No obstante, como se menciona en el párrafo 54 de dichos Comentarios, otros Estados pueden acordar eliminar del apartado la condición de que el caso no pueda someterse a arbitraje cuando un tribunal u organismo administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente al respecto.*

La nota mencionada refleja la naturaleza política de la decisión de incluir o no al arbitraje internacional y la disparidad de criterios legales sobre su admisión en la materia, ya sea por impedimentos constitucionales o administrativos. Llegado el momento ampliaremos y fundamentaremos nuestra posición.

Por último, con referencia a la regulación interna del procedimiento es importante dejar sentado que pocos son los Estados que han regulado el MAP en su Derecho interno, en las diversas variantes del instituto jurídico. Se observa, en la gran mayoría de los casos, la

ausencia de ley en la configuración de la política fiscal internacional. Es una ausencia que conspira contra la efectividad y seguridad jurídica de la institución.

Luego avanzaremos sobre el análisis de dichas regulaciones y cuestiones. Buscaremos una regulación uniforme, a los fines de ser aplicada por la República Argentina. La regulación de la fase interna e internacional está representada por fuentes directas e indirectas que condicionan a las mismas, las cuales serán analizadas en la presente tesis.

### **5.11 LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN LOS DIVERSOS MODELOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

Los Modelos de Convenios son una fuente en extremo importante para la fiscalidad internacional. Existe varios modelos, pero no todos tienen los efectos de fuentes indirectas y menos aún, en algunos supuestos, ser considerados como el contexto de los CDI firmados por los Estados Contratantes. El Modelo principal, como lo hemos manifestado, incluso al que hemos hecho insistentemente referencia, es el MC de la OCDE. Otro modelo importante para los países Latinoamericanos es el MC de la ONU. Ambos CM los hemos analizado, incluso desde sus antecedentes más remotos. Existen otros Modelos, menos importantes según su influencia internacional, como lo son, el MC de los EEUU que es utilizado por dicho Estado en la totalidad de sus CDI que suscribe con otros Estados, el que hemos utilizado para desarrollar el arbitraje internacional como complemento del MAP, en el caso de España. Por último, nos encontramos con el Modelo de Convenio de la Comunidad Andina y el Modelo de la ILADT. Veremos que la mayoría admiten el uso de mecanismos complementarios al MAP, incluso el arbitraje internacional.

Como se estableció, el Modelo de Convenio de la OCDE tiene trascendencia y relevancia mundial. Todos los Estados al momento de negociar un CDI lo tienen en cuenta, al igual que los Tribunales domésticos cuando resuelven un caso particular en el cual está involucrado un problema de interpretación o aplicación de un CDI. Al procedimiento amistoso incluido en el MC OCDE ya nos hemos referido en las páginas anteriores, al igual que el MAP de Naciones Unidas, con lo cual dedicaremos las páginas que siguen a indicar

las particularidades del Modelo de EEUU, Comunidad Andina y, desde un punto de vista académico al Modelo de la ILADT.

El MC EEUU tiene una interesante particularidad sobre el artículo que reglamenta el Procedimiento Amistoso, relacionada con una nómina no taxativa de conflictos fiscales internacionales que pueden dar lugar a la apertura del procedimiento ante la Autoridad Competente. Al igual que la cláusula arbitral, es extremadamente detallada. Habitualmente se la desarrolla dentro de un protocolo anexo al CDI.

Para el caso de España, con referencia al CDI firmado con los EEUU indica que las Autoridades Competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver de común acuerdo las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio. También podrán consultarse para la eliminación de la doble imposición en supuestos no previstos en el Convenio. En particular, las Autoridades Competentes podrán disponer de común acuerdo los procedimientos para la aplicación de los límites a la imposición en la fuente de dividendos, intereses y cánones establecidos por el artículo 10 (Dividendos), artículo 11 (Intereses) y artículo 12 (Cánones), respectivamente.

Sin embargo, la nómina de materias las cuales, en particular, pueden dar acceso a un MAP son muchas más en el MC EEUU, como veremos a continuación.

El art. 26 del MC EEUU del año 2006 aclara que<sup>767</sup>:

En particular, las Autoridades Competentes de los Estados contratantes podrán acordar:

- a) Sobre la atribución de ingresos, deducciones, créditos, o asignaciones de una empresa de un Estado contratante a su establecimiento permanente situado en el otro Estado Contratante;
- b) Sobre la asignación de ingresos, deducciones, créditos, o entre personas;
- c) Sobre la solución de conflictos derivados de la aplicación del Convenio, incluidos los conflictos en relación con: i) La caracterización de los elementos particulares de la renta; ii) La caracterización de las personas; iii) La aplicación de normas de la fuente de la

---

<sup>767</sup> Véase, MC EEUU 2006, art. 26, p. 36. Disponible en: <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16801.pdf>

renta con respecto a los elementos particulares de la renta; iv) El significado de cualquier término utilizado en la Convención; v) Sobre los elementos particulares de la renta;

d) Acuerdos sobre fijación de precios de transferencia; y

e) La aplicación de las disposiciones de la legislación nacional en relación con las sanciones, multas y el interés de una manera consistente con los propósitos de la Convención.

Más adelante se desarrollarán cada uno de los tipos de conflictos mencionados que están relacionados con la apertura del MAP.

Donde existe una diferencia sustancial con los Modelos descriptos es en el Modelo de la Comunidad Andina. Existen dos Modelos Convenios que han sido redactados por la Comunidad, uno actualiza al otro. Los Modelos de la Comunidad Andina no incluyen el Arbitraje Internacional. Además existe un Convenio para los países miembros de la Comunidad, donde se siguen las recomendaciones del Modelo que describiremos a continuación. La decisión 578-2004 de la Comunidad Andina reemplazó a la Decisión 40 del Pacto Andino. Ambas incorporaron al procedimiento de acuerdo mutuo, pero a diferencia de lo que ocurre en todos los Modelos, establecen una consulta e intercambio de información entre los Estados, no dando lugar al planteo realizado por el contribuyente al estilo del Modelo de la OCDE. El Modelo descripto no incorpora ninguna cláusula arbitral al Procedimiento Amistoso, incluso no menciona al Contribuyente como interesado del procedimiento.

Los art. 19 y 20 incorporan cuestiones vinculadas al Procedimiento Amistoso. El art. 19 agrega un sistema de consultas e intercambio de información para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación de la presente Decisión y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión fiscal. El art. 20 añade una cláusula sobre la “Interpretación y Aplicación” de la Convención. Dicho artículo indica que la interpretación y aplicación de lo dispuesto en esta Decisión se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario. No serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de

acuerdo con la legislación de los Países Miembros. Nada de lo dispuesto en esta Decisión impedirá la aplicación de las legislaciones de los Países Miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal<sup>768</sup>.

La Decisión 578-2004 de la Comunidad Andina cumple un doble rol. Por un lado actúa como Modelo de Convenio y por el otro como Convenio Multilateral. Encontramos otro Convenio Multilateral pero que no actúa como Modelo. El Convenio Europeo de Arbitraje, Convenio 90/436/CEE, del 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas u otros procedimientos regionales, fue un antecedente relevante de la incorporación del instituto al MCOCDE. Éste último puede resultar un antecedente interesante para advertir sobre la evolución del instituto, hacia donde vamos y sus modernas perspectivas, pero no es un procedimiento que integre la Fiscalidad Internacional sino el Derecho Tributario Comunitario. Se deja por sentado que, además, dicho convenio no ha tenido una intensa aplicación práctica y se encuentra en plena revisión.

Antiguamente, se separaba dichos procedimientos, indicando que el Convenio Europeo de Arbitraje se diferenciaba sustancialmente del MAP por su procedimiento. Es decir, se infería, que existían importantes diferencias entre ambos textos que han aconsejado una regulación separada de ambos tipos de procedimientos dentro del Derecho Europeo; así, por ejemplo, en el Convenio Europeo de Arbitraje existe un periodo de tiempo para que los dos Estados afectados se pongan de acuerdo para eliminar la doble imposición, transcurrido el cual, si no se ha alcanzado un acuerdo, se constituye una comisión consultiva que emite un dictamen que será obligatorio para ambos Estados, salvo que acuerden algo distinto en un plazo concreto. Sin embargo, en los procedimientos amistosos previstos en los Convenios para evitar la Doble Imposición no existe la obligación de resolver y, de forma coherente, no hay plazo temporal concreto para resolver. El Convenio no obliga a llegar a un resultado sino tan solo la voluntad de alcanzarlo<sup>769</sup>. Salvo aquellos CDI que han incorporado la cláusula arbitral del MCOCDE del año 2008.

---

<sup>768</sup> Véase, CM de la Comunidad Andina, art. 19 y 20. Disponible en: [http://www.dian.gov.co/descargas/convocatorias/128\\_2009/DocumentosGuiaNo.2/Decision\\_CAN\\_578\\_040\\_52005.pdf](http://www.dian.gov.co/descargas/convocatorias/128_2009/DocumentosGuiaNo.2/Decision_CAN_578_040_52005.pdf).

<sup>769</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 131).



En similares términos el *Multilateral Tax Treaty (Draft)* (*Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht*), realizado por Lang, Loukota, Rädler, Schuch, Toifl, Urtz, Wassermeyer, y Züger, publicado en 1997, incorpora una cláusula concordante. El art. del Tratado Multilateral para Evitar la Doble Imposición enunciado se refiere que “*si dentro de los dos años a partir desde la presentación de la cuestión, no pueda ser resuelta por las Autoridades Competentes de conformidad con los párrafos anteriores de este artículo, cualquier dificultad o duda que surja sobre la interpretación o aplicación del presente Convenio, los Estados Contratantes interesados están obligados a someter el caso a Arbitraje de la Corte de Justicia de la Comunidad Europea (Artículo 182 Tratado CE)*”<sup>770</sup>.

Desde el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario se ha promovido en su Artículo 16 del Modelo ILADT para Evitar la Doble Imposición una cláusula similar de resolución de conflictos, redactada por Figueroa de Argentina, Malherbe de Bélgica, Pistone de Italia y Taveira Torres del Brasil, coordinado por Quiñones Cruz de Colombia. Dicho texto fue presentado en las XXV Jornadas Latinoamericanas de Cartagena en Febrero de 2010. El Modelo referido incorpora una cláusula de arbitraje al estilo del MCOCDE 2008, dentro de su artículo 16<sup>771</sup>. Nos dice el art. 16. 4. que “*si, dentro de los dos años a partir de la presentación del caso por el contribuyente, las autoridades competentes de los Estados Contratantes no logran alcanzar un acuerdo que elimine la doble imposición, la disputa será sometida a arbitraje obligatorio si el contribuyente así lo solicita*”.

## **5.12 LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN LOS CONVENIOS FIRMADOS POR ESPAÑA Y ARGENTINA**

De la información pública obtenida, se infiere que España tiene vigentes a la fecha 85 Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional. La Argentina tiene sólo 16. La cantidad máxima de los CDI firmados por la Argentina fueron 19 Convenios, de los cuales se denunciaron tres por política fiscal internacional (Austria, Chile, España) y quedan

---

<sup>770</sup> LANG. M. (Director). AA.VV.: *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax law*, Linde Verlag - Kluwer, London, 1997, pp. 236 y ss.

<sup>771</sup> Véase: MC ILADT, art. 16, p. 33. Disponible: [http://www.iuet.org.uy/docs/Modelo\\_Multilateral\\_ILADT\\_FINAL.pdf](http://www.iuet.org.uy/docs/Modelo_Multilateral_ILADT_FINAL.pdf)

pendientes de ratificación legislativa los convenios con EEUU, Suiza y el nuevo Convenio con Chile. Así también se advierte que en el año 2013 se ha firmado entre Argentina y España el nuevo CDI, un memorándum de entendimiento y un protocolo (firmado el 11.03.13, con vigor desde el 23.12.2103 y sus efecto desde el 01.01.2013, BOE 14.01.14).

Argentina no ha firmado CDIs utilizando la nueva versión del art. 25 del MCOCDE, que incluye la posibilidad del arbitraje como método residual de resolución de conflictos, lo que ratificaría, una vez más<sup>772</sup>, que utiliza el MCONU como base para negociar sus CDIs. En este sentido, el más reciente CDI, el firmado con España en 2013<sup>773</sup>, incluye un art. 25 que sigue el MCONU, en su versión de 2011.

Respecto del art. 25, los demás CDIs de Argentina<sup>774</sup> siguen el MCONU pero contienen algunas desviaciones.

A diferencia del MCONU, el CDI entre Argentina y Canadá establece que el plazo perentorio para iniciar el procedimiento es de dos años, y no tres, desde la primera notificación del acto que motiva el reclamo. Por su parte, los CDIs con Alemania y Reino Unido directamente no establecen ningún plazo.

Los CDIs con Bélgica, Canadá, Dinamarca, Italia, Reino Unido y Rusia también contienen una diferencia respecto del MCONU, e incluso el MCOCDE. Estos CDIs no establecen que un acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes<sup>775</sup>.

---

<sup>772</sup> FIGUEROA, A. H.: "International Double Taxation: General Reflections on Jurisdictional Principles, Model Tax Conventions and Argentina's Experience", *Bulletin for International Taxation* 59 (2005), August/Septembre, p. 379-86. VERSTRAETEN, A. A.: *Argentina's chapter*, en *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, Ed. Lang, Pistone, Schuch y Staringer, Cambridge University Press, 2012, p. 38-68.

<sup>773</sup> Convenio entre el Reino de España y la República Argentina para Evitar la Doble Imposición y prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, y su Protocolo y Memorando de Entendimiento, firmados con fecha 11 de marzo de 2013. No se encuentra vigente, ya que debe ser ratificado por ambos estados de acuerdo al procedimiento interno.

<sup>774</sup> Argentina tiene CDIs vigentes con Alemania, Australia, Bélgica, Bolivia, Canadá, Dinamarca, Finlandia, Francia, Italia, Noruega, Países Bajos, Reino Unido, Rusia y Suecia. El 16 de enero de 2012 Argentina dejó sin efecto el CDI con Suiza y sus protocolos, que tenían vigencia provisoria y el 29 y 30 de junio denunció los CDIs con Chile y con España, los cuales perdieron vigencia el 1 de enero de 2013.

<sup>775</sup> Artículo 25.2.

Los CDIs con Canadá, Dinamarca y Rusia estipulan que un contribuyente, residente de cualquiera de los dos estados, no puede sufrir un incremento en su base impositiva después de terminado un período de cinco años<sup>776</sup> desde el período fiscal en el cual dicho incremento debió haber ocurrido. Esta regla funciona como una suerte de plazo de prescripción, pero tiene una limitación, ya que no resultará aplicable en caso de fraude, negligencia y omisión culposa<sup>777</sup>.

Los CDIs con Bélgica, Canada, Italia y Reino Unido limitan la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo a los casos contemplados en cada CDI, rechazando el enfoque del MCONU y MCOCDE que promueven la aplicación para situaciones de doble imposición no cubiertas por el CDI.

Ninguno de los CDIs vigentes sigue el MCONU respecto de la posibilidad de desarrollar procedimientos unilaterales, condiciones, métodos y técnicas para facilitar la implementación del procedimiento de acuerdo mutuo.

Los CDIs con Bélgica, Brasil, Dinamarca, Finlandia, Francia, Italia, Suecia y el recientemente firmado con España contemplan la posibilidad de facilitar el procedimiento mediante contactos personales, intercambio de puntos de vista o una comisión compuesta por representantes de ambos Estados<sup>778</sup>. En cambio, los CDIs con Alemania, Australia, Canadá, Noruega, Países Bajos, Reino Unido y Rusia se limitan a fomentar las comunicaciones entre las Autoridades Competentes de ambos Estados<sup>779</sup>.

Por otro lado, los CDIs con Bélgica y Francia incluyen una norma fomentando a las Autoridades Competentes a discutir medidas administrativas relacionadas con las pruebas necesarias para gozar de los beneficios de los tratados, por ejemplo, certificados de residencia fiscal.

Con referencia al art. 25.3, como dijimos, fue introducido en la revisión del Modelo de 1977. Tiene por objeto la solución de la doble imposición en casos no

---

<sup>776</sup> El CDI con Suiza establecía un plazo de 6 años.

<sup>777</sup> El CDI con Suiza solo se refería a fraude y negligencia.

<sup>778</sup> El CDI con Austria, denunciado en 2008, también incluía una provisión en este sentido.

<sup>779</sup> El CDI con Suiza seguía esta línea.

previstos por el Tratado. Hay que destacar que sólo dos Convenios Internacionales firmados entre los países Latinoamericanos poseen la cláusula referida: 1º Argentina- Brasil Brasil (art. 25.3); 2º Brasil- Ecuador (art. 25.3).

Ello denota lo controversial que puede ser su adopción. Asimismo, se observa que Latinoamérica no ha tomado una posición uniforme al respecto de dicha cláusula; por ejemplo, siguiendo el caso argentino sólo tiene firmado con Brasil este tipo de cláusula dentro del contexto Latinoamericano, pero también lo ha firmado con los siguientes países: Argentina- Alemania (art.25.3); Argentina-Australia (art.25.3); Argentina-Austria (art.25.3); Argentina-Dinamarca (art.26.4); Argentina-España (art. 25.3) no vigente; Argentina-EEUU (art. 25.3) no vigente; Argentina-Finlandia (art. 25.3); Argentina- Francia (art. 26.3); Argentina-Noruega (art. 26.3); Argentina-Países Bajos (art. 28.3); Argentina-Suecia (art. 24.3).

En igual sentido, para el caso de Brasil, la doctrina entiende que “no adopta una postura coherente en la materia, contando con 10 tratados que no contienen la cláusula *Legislative Provision* y 15 que la incluyen<sup>780</sup>”. Dicha situación se traslada al resto de los CDIs firmados dentro del *Sistema Fiscal Internacional*: pocos países han mantenido una posición uniforme, como lo es el caso del Reino Unido (UK), donde la doctrina lo ha encontrado inconstitucional<sup>781</sup>.

España ha cambiado su filosofía con referencia a la inclusión de la cláusula arbitral, como señalamos. Actualmente, en la mesa de negociaciones, España propone la cláusula Arbitral. A la fecha, sólo tres CDI tienen incorporada la cláusula arbitral. El CDI con Suiza y UK, con un tipo de cláusula genérica, y el CDI firmado con los EEUU, que incorpora una cláusula arbitral por demás de extensa que desarrollaremos oportunamente.

Dentro de las cláusulas de Procedimiento Amistoso que salen de lo común, en la especialidad de la fase nacional, encontramos las siguientes. Por ejemplo, tan sólo el CDI España-Bélgica 1970 -ya derogado-, en su art. 25.1, requería que existieran medidas que

---

<sup>780</sup> Véase: AA.VV.: *Direito Tributário Internacional Aplicado – Volume III*, Coodenação Heleno Taveira Tôrres, “Métodos de Solução dos Conflitos Fundados em Convenções contra a Dupla Tributação International”, por Igor Mauler Santiago, p. 677.

<sup>781</sup> Véase: AA.VV., “The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention”, *British Tax Review*, 6, 1979 - 1980.

impliquen doble imposición; en los demás CDIs españoles, incluidos el CDI Bélgica-España 1995, bastaba con que la medida sea contraria al CDI.

Con referencia a los plazos para presentar la solicitud del MAP es frecuente que los CDIs españoles regulen un plazo distinto al MCOCDE (dos o cinco años) o no establezcan plazo. Muchos Convenios, especialmente los negociados más recientemente, siguen, sin embargo, el plazo de tres años del art. 25.1 MC OCDE (v.gr. Arabia Saudi, Argelia, Colombia, Costa Rica, Croacia, Egipto, Estonia, Eslovenia, Irán, Letonia, Macedonia, Malasia, Nueva Zelanda, Sudáfrica, Turquía, Venezuela, Vietnam). En el art. 25.1 CDI España-Vietnam, sólo admite la iniciación del MAP ante el Estado de residencia del contribuyente y suprime, por tanto, la frase en los casos de discriminación por razón de la nacionalidad.

Con referencia al art. 25.3, como se dijo, es una cláusula problemática, puesto que constituye una delegación de autoridad a las administraciones competentes de cada Estado en relación con supuestos o asuntos no tratados por el CDI. Por esta razón, se cuestiona la legalidad de una cláusula de este tipo en los ordenamientos nacionales en los que, como es el caso de España, se necesita la intervención del poder legislativo en materias como la tributaria, protegidas por el principio de reserva de ley o que reclaman la intervención del legislativo en la celebración de tratados internacionales. De hecho, en la red española, algunos CDIs no incluyen una cláusula análoga al art. 25.3 MCOCDE porque el otro Estado contratante considera que la misma puede vulnerar su ordenamiento jurídico (v.gr. CDI con Australia, art. 26.3; Bélgica, art. 25.3; México art. 25.3; Reino Unido, art. 26.3).

**CAPÍTULO IV**  
**REGULACIÓN DE LOS**  
**PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS.**  
**ASPECTOS PROCEDIMENTALES**  
**PRIMERA PARTE**

***La Fase Nacional***

**I. INTRODUCCIÓN**

Una de las principales propuestas de la OCDE y de parte de la doctrina especializada, por cierto sostenidas en el tiempo, estuvo relacionada con la necesidad de regular el Procedimiento Amistoso desde el Derecho nacional, a modo de complemento y a manera de reglamento de la regulación internacional incorporada en los CDIs, a los fines de que el procedimiento sea más eficiente, transparente y operativo.

Con el transcurso del tiempo las propuestas de regulación se fueron concretando en varios países y coinciden con la utilización de la institución y con el aumento de solicitudes de MAP, así como la resolución de los Procedimientos Amistosos.

En el año 1984 la OCDE recomendó enfáticamente la necesidad de la regulación específica del contenido del Procedimiento Amistoso<sup>782</sup>. Tradicionalmente los Estados no habían prestado atención a dichas recomendaciones, incluso durante mucho tiempo sólo los Estados Unidos, Canadá, Japón, Suecia y el Reino Unido, entre otros, habían dictado normas concretas con referencia al procedimiento.

En la actualidad, tan sólo:

a) Alemania (Circular del 13 de Julio de 2006 del Ministerio Federal de Finanzas - IV B 6 - B 1300 – 340/06, *Memorandum on International Mutual Agreement and Arbitration*

---

<sup>782</sup> Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE: “Informe sobre procedimientos amistosos”, Ed. OCDE, París, 1984, párrafos 106 a 108.

*procedures in the field of taxes on income and capital*)<sup>783</sup>; b) Australia (Taxation Ruling, TR 2000/16)<sup>784</sup>; c) Bélgica (*Specific instructions with respect to the application of the Arbitration Convention of the EU circular letter - Circular letters AFA/Intern ISR/98-0170 of 07.07.2000 and AFA N° 6/2003 of 25.03.2003*)<sup>785</sup>; d) Canadá (*Guidance on Competent Authority Assistance Under Canada's Tax, Circular Nro.: 71-17R5; Circular 94-AR; Circular 94- AR(SB); Circular 87-2R*)<sup>786</sup>; e) Corea (*Chapter 5 of Commissioner's directive on International Tax; APA Guidance*)<sup>787</sup>; f) España (*Real Decreto 1794/2008, del 3 de noviembre*)<sup>788</sup>; g) Estados Unidos de América (*Internal Revenue Bulletin, Nro. 2006-54; Internal Revenue Manual, 4.60.2 Mutual Agreement Procedure*)<sup>789</sup>; h) Francia (*Dispositions communes, BOI – INT-DG-20-30-20120912; procedure amiable dans le cadre bilateral – Section 1, BOL-INT-DG-20-30-10; ou celui de la convention européenne d'arbitrage exposé au - Section 2, BOI-INT-DG-20-30-20*)<sup>790</sup>; i) Irlanda (*Guidance Note Issued by the Revenue Commissioners - Part 35A Taxes Consolidation Act 1997*)<sup>791</sup>; j) Italia<sup>792</sup> (*Circular Letter n. 21/E dated 5 June 2012 - Settlement of International Tax Disputes. The Mutual Agreement Procedures*); k) Japón (*Commissioner's Directive on*

---

<sup>783</sup> Información disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/germany-map-profile.htm.->

<sup>784</sup> <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?Docid=TXR/TR200016/NAT/ATO/00001.-> Para ver los tratados firmados por Australia: <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?locid=%27RPC/19530082/ATOtoc%27&PiT=99991231235958.-1>

<sup>785</sup> Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/belgium-map-profile.htm>

<sup>786</sup> Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/canada-map-profile.htm>

<sup>787</sup> Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/koreadisputeresolutioncountryprofile.htm>

<sup>788</sup> Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/spainmapprofile.htm>

<sup>789</sup> Rev. Proc. 2006–54, p. 1035: “This document updates the procedures for requesting assistance from the U.S. competent authority under the provisions of an income, estate, or gift tax treaty to which the United States is a party. Rev. Procs. 2002–52 and 2006–26 modified and superseded. Rev. Proc. 2006–9 amplified. Rev. Rul. 92–75 clarified”. Información disponible en: <http://www.irs.gov/pub/irs-irbs/irb06-49.pdf>

<sup>790</sup> Disponible en: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/7643-PGP.html?identifiant=BOI-INT-DG-20-30-20120912>

<sup>791</sup> <http://www.revenue.ie/en/practitioner/tax-briefing/archive/2010/no-072010.html>

<sup>792</sup> Disponible en: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Documentazione/Fiscalita+internazionale/Normativa+e+prassi/Circular+letter+21+120605/circularletter21.pdf>

MAP, June 25, 2001 (last updated on September 22, 2008); Section 5 of Commissioner's Directive on the Operation of Transfer Pricing, June 1, 2001), last updated on June 28, 2013)<sup>793</sup>; 1) Nueva Zelanda (*MAP and APA procedures: general guidance in IRD Tax Information Bulletin: Vol 12, No. 10 -October 2000- Appendix: Transfer Pricing Guidelines*)<sup>794</sup>; 11) Reino Unido (*Statements of Practice, Issued up to 30 January 2012, in Transfer pricing, mutual agreement procedure and arbitration, SPI/11, sustituye Tax Bulletins 25 and 31*)<sup>795</sup>.

Todos los Estados mencionados tienen regulado al MAP en el Derecho interno como una parte de un procedimiento tributario especial, como guías o manuales procedimentales, algunos con un carácter netamente orientativo y otros como un procedimiento regular y, por lo tanto, obligatorios para los Estados y los Contribuyentes.

Se observa, además, en la gran mayoría de los casos, la ausencia de ley en la configuración de la política fiscal internacional de naturaleza procedimental. Es una ausencia que conspira contra la efectividad y seguridad jurídica de la institución y en contra de las garantías del contribuyente, en contra de la seguridad jurídica y previsión, dentro de la relación jurídica tributaria procesal, e inclusive en contra de principios básicos de la tributación.

Los Estados “miembros” y “colaboradores” de la OCDE que aún no disponen de un procedimiento reglado, son los siguientes: Austria, Argentina, Chile, Dinamarca, Estonia<sup>796</sup>, Finlandia, Grecia, Hungría, Islandia, Israel, México, Luxemburgo, Holanda, Noruega, Polonia, República de Eslovaquia, Eslovenia, Suecia, Suiza, Sudáfrica, Rusia, China, Georgia. Idéntico camino recorren los países Latinoamericanos no miembros ni colaboradores de la OCDE.

---

<sup>793</sup> Información disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/japan-map-profile.htm>

<sup>794</sup> Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/new-zealand-map-profile.htm>

<sup>795</sup> Disponibles en: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/47577347.pdf>. / <http://www.irs.gov/pub/irs-news/ir-00-79.pdf>

<sup>796</sup> Este Estado tiene una guía por medio de su página Web, pero no una legislación formal al respecto, puede verse en: <http://www.emta.ee/index.php?id=21387>



La relación entre la regulación doméstica del procedimiento y el uso del instrumento es significativa. Acompaña dicho incremento el tratamiento doctrinario del instituto en revistas especializadas y la aceptación cada vez mayor por parte de las Administraciones Tributarias. Así como el acceso a la información vinculado con el mismo, las resoluciones que muchas veces pueden utilizarse a modo de precedentes.

Se espera, desde su regulación e incentivo dentro del plan de acción BEPS en su acción Nro. 14, que el MAP sea más eficiente y sea aplicado dentro de la Fiscalidad Internacional como un instrumento de naturaleza resolutoria e interpretativa.

## **II. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

El Procedimiento Amistoso, como lo hemos manifestado, está regulado en el art. 25 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en el art. 25 de los Modelos de Convenio de Naciones Unidas (en adelante, MC ONU), en el art. 25 del Modelo de los Estados Unidos de Norteamérica, así como en los arts. 19 y 20 de los Modelos de Convenio de la Comunidad Andina.

Como sostuvimos, los Procedimientos Amistosos, dentro del ámbito tributario, son un conjunto de mecanismos que permite a los Estados resolver los conflictos tributarios internacionales que pueden surgir en la aplicación e interpretación de los CDI. Los procedimientos pueden constar, de seguirse el Modelo de Convenio de la OCDE a partir del 2008, de tres fases bien diferenciadas. Las dos primeras corresponden con la MAP tradicional: una fase doméstica y otra fase internacional. La primera, dijimos, no tiene diferencias estructurales con otros tipos de procedimientos administrativos o tributarios; la segunda se centra en la negociación de las autoridades competentes a los fines de arribar a un acuerdo. Para el caso de no poder llegar a un acuerdo, la tercera fase es el procedimiento arbitral, como complementario o suplementario del MAP tradicionalmente considerado.

El procedimiento nace como un procedimiento especial y diferenciado de los otros del Derecho interno, administrativo y tributario. Su virtualidad es que no representa una mengua de Derechos, atento a que de manera paralela pueden interponerse ambos procedimientos. El problema que puede generar la convivencia de dichos procedimientos y eventuales procedimientos judiciales, es la relación entre los acuerdos amistosos con los

actos administrativos y sentencias judiciales, sobre todo la obligatoriedad de los acuerdos amistosos ante los tribunales de justicia.

Observamos del análisis de la causa “*Teyma Abengoa S.A. c. Provincia de Salta*”, en la sentencia sobre el fondo, habiendo el Estado provincial denunciado dentro del proceso judicial el acuerdo y el posterior pago de la deuda íntegra por parte de la empresa *Siemens S.A.*, la CSJN declaró que al haber devenido abstracto el objeto de la acción entablada, corresponde declarar inoficioso todo pronunciamiento al respecto<sup>797</sup>. Se puede extraer la siguiente doctrina legal, aplicable al MAP como lo hemos visto, que habiendo un acuerdo de pago entre las partes, la cuestión judicial deviene abstracta e inoficiosa. Los fundamentos del Superior Tribunal Argentino son los siguientes: a) que al haber sido satisfecho el impuesto a las actividades económicas en su totalidad por Siemens S.A., en su carácter de responsable solidario de la deuda impaga, no existe al presente una pretensión fiscal exigible por parte de la Provincia de Salta a las mencionadas empresas por tal concepto; b) que en estas condiciones es evidente que no subsiste en el sub examine una disputa actual y concreta entre las partes que configure “un caso” susceptible de ser sometido a los jueces, ya que el poder de juzgar ha de ejercerse en la medida en que perdure una situación de conflicto de intereses contrapuestos en el marco de una “controversia” (Fallos: 308:1087; 311:787); c) en ese sentido, debe recordarse que para instar el ejercicio de la jurisdicción del Tribunal, tanto originaria como apelada, es necesario que la controversia que se intente traer a su conocimiento no se reduzca a una cuestión abstracta, como sería la que pudiera plantear quien ya carece de interés económico o jurídico susceptible de ser eficazmente tutelado por el pronunciamiento a dictarse (Fallos: 312:995) o de la improcedencia de dicho agravio para sustentar la competencia originaria del Tribunal, su planteo en esta instancia resulta, tal como se afirma en el dictamen del señor Procurador Fiscal subrogante (ver fs. 224 vta.), conjetural e hipotético (Fallos: 303:447; 311:2518; 327: 1034). Ello puede ser fácilmente trasladable al caso de existir un acuerdo amistoso que da por terminada la cuestión litigiosa, evitándose la doble imposición y no representando deuda tributaria al contribuyente; cuando la causa también esté siendo

---

<sup>797</sup> CSJN, Fallo: “*Teyma Abengoa S.A. c. Provincia de Salta*”, 2008, puede verse en línea en Revista RAD: [http://www.revistarap.com.ar/Derecho/fiscal/tributos\\_procedimiento\\_tributario/teyma\\_abengoa\\_sa\\_c\\_salta\\_provincia\\_de\\_s\\_incon.html](http://www.revistarap.com.ar/Derecho/fiscal/tributos_procedimiento_tributario/teyma_abengoa_sa_c_salta_provincia_de_s_incon.html)

tratada por un tribunal administrativo o judicial, dicho tratamiento devendría abstracto y por lo tanto inoficioso, como lo hemos sostenido.

Como toda regulación internacional instrumentada por medio de un Tratado internacional, tiene jerarquía normativa frente a la legislación doméstica, en la mayoría de los Estados, inclusive para España y la Argentina. La cláusula del art. 25, como se observa, tiene carácter estrictamente procesal. Ordena, desde un punto de vista genérico, al procedimiento, y se espera que sea complementado por otras fuentes del Derecho Fiscal Internacional, fuentes de naturaleza indirecta y por medio de la legislación nacional -que regule el procedimiento interno hasta llegar al internacional.

Dentro del título I, “Disposiciones comunes” a los Procedimientos Amistosos, el Reglamento Español al Procedimiento detalla en su artículo 1 cuál es el ámbito de aplicación de los mismos. Primeramente, dicho artículo se refiere a la disposición adicional 1a del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo. En función de ella, nos dice: “...se desarrollan los siguientes procedimientos amistosos en los respectivos convenios o tratados internacionales para evitar la doble imposición firmados por España...”.

Recordemos que dentro de los motivos del reglamento se destaca que la regulación internacional está compuesta por dos tipos de tratados internacionales. Por una parte el Convenio 90/436/CEE, 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas y de la aprobación en el ámbito de la OCDE de un manual para la aplicación efectiva de los Procedimientos Amistosos. Por el otro lado, los Convenios para Evitar la Doble Imposición. Sus diferencias están dadas en que, por ejemplo, en el Convenio Europeo de Arbitraje existe un periodo de tiempo para que los dos Estados afectados se pongan de acuerdo para eliminar la doble imposición, transcurrido el cual, si no se ha alcanzado un acuerdo, se constituye una comisión consultiva que emite un dictamen que será obligatorio para ambos Estados, salvo que acuerden algo distinto en un plazo concreto. Sin embargo, en los Procedimientos Amistosos previstos en los Convenios para evitar la Doble Imposición no existe la obligación de

resolver y, de forma coherente, no hay plazo temporal concreto para resolver. El Convenio no obliga a llegar a un resultado, sino a la voluntad de alcanzarlo<sup>798</sup>.

Desde un punto de vista internacional, este tipo de mecanismos de resolución de conflictos han adquirido un mayor protagonismo en los últimos tiempos; por ello, y en aras de una mayor seguridad jurídica, las Administraciones tributarias han ido desarrollando diferentes mecanismos que permitan la aplicación efectiva de estos procedimientos, como es el caso de España con el Real Decreto 1794/2008, del 3 de noviembre.

## **2.1 ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

El ámbito de aplicación del procedimiento diseñado por las legislaciones domésticas estará dado por las situaciones conflictivas dentro de los CDI y por el Convenio Europeo de Arbitraje al que nos hemos referido, y por la puesta en marcha de su resolución. El ámbito de aplicación está condicionado a la existencia de un CDIs o al Convenio de Arbitraje (Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990), en este caso, que tenga suscrito España y que esté vigente al momento de la solicitud del Procedimiento Amistoso. Nos estamos refiriendo, claro está, al aspecto objetivo del ámbito de aplicación.

También podemos observar, desde el punto de vista de la aplicación objetivo del Convenio, que el procedimiento y su resultado serán aplicados en ambos territorios de cada Estado contratante que ha suscripto el CDI y vincularán a dichas jurisdicciones. Es decir, está limitado a los Estados Contratantes y a los territorios que da cuenta los Tratados. Por ejemplo, el caso del Convenio España-Argentina

Es por demás de importante tener presentes cuáles son los CDI vigentes, firmados por España y por la Argentina, a los fines de delimitar sólo a esos Convenios el ámbito de aplicación del Reglamento de Procedimientos Amistosos.

Incluso, su puesta en marcha sólo debe instrumentarse en el caso que el CDI particular sea vulnerado en su interpretación y aplicación, y que un gravamen haya sido o vaya a ser

---

<sup>798</sup> Véase los motivos del Reglamento de Procedimientos Amistosos en España.

aplicado, o surja inclusive una cuestión potencial sobre su aplicación, y que las mismas no sean conformes con las reglas del Convenio o Tratado internacional subscriptas por las partes. Cuando no exista concordancia entre una imposición aplicada en disconformidad con el Convenio (*imposición no conforme con el Convenio*) y del Derecho interno a la vez, el procedimiento estudiado se justifica siempre y cuando el Tratado internacional resulte afectado. Como lo manifiesta Serrano Antón<sup>799</sup>, “*debe existir un lazo de conexión entre las reglas convencionales y las de Derecho interno que hayan producido su incorrecta aplicación*”.

Además, las controversias deben versar sobre los impuestos comprendidos en los Tratados y en algunos casos sobre las situaciones de hechos descriptas dentro del mismo. Si tomamos de ejemplo al CDI entre España y Argentina, veremos que el procedimiento se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados, cualquiera que sea el sistema de su exacción. Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías. La imposición no conforme surgirá en los siguientes impuestos para cada Estado: a) Para el caso de España: a.1) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a.2) El Impuesto sobre Sociedades, a.3) El Impuesto sobre la Renta de No Residentes, a.4) El Impuesto sobre el Patrimonio. El CDI los denomina como “impuesto español”. b) En la República Argentina. b.1) El impuesto a las ganancias, b.2) El impuesto a la ganancia mínima presunta, b.3) El impuesto sobre los bienes personales. Denominados por el CDI en general como “impuesto argentino”<sup>800</sup>.

Con referencia a impuestos no contemplados, el MAP se aplicará para el caso de impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. En dicho caso las autoridades competentes de España y de la Argentina se comunicarán mutuamente (*MAP*

---

<sup>799</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 135).

<sup>800</sup> Art. 2 del CDI España – Argentina.

*Consultivo*) cualquier modificación relevante que se haya introducido en sus respectivas legislaciones fiscales. Incluso, pensamos, sobre la inclusión de impuestos análogos al marco objetivo de aplicación del CDI.

Para el caso de situaciones de hecho no descriptas en el CDI, conforme el Convenio España-Argentina, encontramos la previsión del art. 25.3 en tanto nos dice que las Autoridades Competentes de España y de la Argentina harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o la aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. *“También podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio”*. De esta manera, con el último párrafo, se amplía en ámbito de aplicación del MAP para situaciones de hecho no previstas con la causa fin de evitar la doble imposición internacional.

Por último, para el caso de la calificación de la renta, cuando la misma no esté comprendida en las cláusulas del Convenio España- Argentina, el art. 21 del CDI incluye una cláusula de salvaguarda para evitar en dichos casos la doble imposición internacional, y deben estar comprendidos dichos casos dentro de la aplicación objetiva del MAP. Por ejemplo, nos dice el art. 21.1 que *“Las rentas de un residente de un Estado Contratante no comprendidas en los artículos anteriores del presente Convenio, originadas en el otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en el último término”*. Es decir, si no está incluido el ingreso en la categoría asignada por el CDI y si es de dudosa calificación con las rentas establecidas en el Convenio, deben tributar dentro del Estado donde se originan. Además, indica que las restantes rentas de un residente de uno de los Estados, rentas no comprendidas en los artículos anteriores, sólo pueden someterse a imposición en el estado de la Residencia. Limita la aplicación del punto de conexión o criterio de la residencia indicando que quedan excluidas las rentas que deriven de bienes definidos como inmuebles en el apartado 2 del art. 6, cuando el beneficiario de dichas rentas resida en uno de los Estados contratantes, realice en el otro Estado Contratante una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en él o preste servicios profesionales por medio de una base fija igualmente situada en él, con los

que el derecho o propiedad por los que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del art. 7 o del art. 14, según proceda<sup>801</sup>.

### **2.1.1 EL CONFLICTO FISCAL INTERNACIONAL COMO PRESUPUESTO OBJETIVO DEL INICIO DE UN PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

Los convenios para evitar la doble imposición son para algunos el pilar fundamental del llamado Derecho Fiscal Internacional. La red de tratados internacionales, compuesta por más de 4.500 Convenios Bilaterales<sup>802</sup>, probablemente no existiendo dos iguales, generan un extenso marco de relaciones entre los Estados (Estado/Estado) y entre éstos y los contribuyentes (Estado/contribuyente/Estado). La interpretación y aplicación discordante de los Tratados a las situaciones de hecho que acontecen pueden habitualmente generar diversos tipos de conflictos de índole internacional. Cualquier cláusula del Convenio puede estar involucrada en un conflicto fiscal internacional. Inclusive, a mayor presión fiscal y pretensión de control tendremos mayores tipos de conflictos. Todos los aspectos vinculados con la aplicación e interpretación, en tanto a las dudas que generan como a la disconformidad del resultado hermenéutico, pueden quedar alcanzados.

#### **2.1.4.1. DIFERENTES TIPOS DE CONFLICTOS FISCALES INTERNACIONALES**

Existen varios tipos de conflictos que se relacionan con impuestos directos, en todos sus tipos y modalidades, entre los Estados y a las sociedades que interactúan internacionalmente. Conforme parte de la doctrina internacional, siguiendo a estos fines las precisiones vertidas por Altman<sup>803</sup>, los conflictos pueden ser clasificados en varios tipos cuando nos referimos a la aplicación e interpretación de los Tratados fiscales y a la discriminación que pueden realizar las Autoridades Fiscales. Refiriéndonos a ellos,

---

<sup>801</sup> Véase art. 21 del CDI España – Argentina.

<sup>802</sup> Información obtenida de la base de datos del International Bureau of Fiscal Documentation, disponible en [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org).

<sup>803</sup> ALTMAN Z.: (2005, pp. 9 y ss.).

podemos clasificar en las siguientes categorías de conflictos sobre los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal Internacional (CDIs)<sup>804</sup>:

#### ***2.1.4.1.1. Conflictos en la Fuente (Conflicts of Source)***

La controversia surge, en tanto las normas tributarias internas de ambos Estados atribuyen la fuente de la renta a su jurisdicción fiscal, de manera directa o indirecta, y, gravan, de esta forma, el mismo hecho generador de renta, con un tributo similar o análogo. Es un típico caso de doble imposición internacional<sup>805</sup>. Por ello, Altman explica que se da este tipo de conflictos cuando:

*“Where under the domestic source rules of both countries either the income is domestically sourced, or is sourced in different locations”*<sup>806</sup>.

Si bien los Estados tienen competencia de gravar hechos imponible o hipótesis de incidencia que recaigan de manera directa o indirecta sobre su territorio derivada de la soberanía tributaria<sup>807</sup>, ninguna empresa o sociedad, conforme el criterio de justicia, debería estar obligada a pagar dos veces por un mismo hecho, acto o circunstancia, por el sólo hecho de estar radicada la sociedad en dos o más países diferentes<sup>808</sup>.

---

<sup>804</sup> SASSEVILLE J., “The Future of OECD Model Convention”, en Ed. Wolfgang Gassner et al., Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts, 1999, p.p. 41 y ss.

<sup>805</sup> OTERO CASTELLÓ explica que la Doble Imposición Internacional se produce al no coincidir los límites impuestos a los poderes tributarios nacionales por las legislaciones internas, como consecuencia de la utilización de criterios técnicos distintos o expansivos, al delimitar el ámbito de sus impuestos, las diferentes legislaciones internas. Véase: OTERO CASTELLÓ, J., Fiscalidad Internacional Española, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pp. 2 y ss.

<sup>806</sup> Cfr. ALTMAN Z., Dispute [...], ob. cit., p. 9, nota nº 20.

<sup>807</sup> Nos recuerda Serrano Antón que “El poder de un Estado para establecer impuestos es una consecuencia de su soberanía. El poder jurisdiccional, desde el punto de vista del Derecho internacional, es definido habitualmente como la capacidad de un Estado para crear y aplicar normas legales”. Cfr. SERRANO ANTÓN F., “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación”, en Fiscalidad Internacional, CEF, Madrid, 2005, Segunda Edición, pp. 209 y ss.; Véase la misma reflexión en: SERRANO ANTÓN, F., “¿Hacia la Unificación del Derecho Tributario para Residentes y no Residentes?”, en: AA. VV., Direito Tributário Internacional Aplicado – Volume III, Coord. TAVEIRA TÔRRES H., San Pablo, Vol. IIIº, 2007, pp. 65 y ss.



En este aspecto, la doctrina se ha referido a que por más que los Estados sean libres a la hora de establecer sus sistemas fiscales y puedan extender su poder tributario a sujetos y objetos situados fuera de su territorio, existiría un cierto límite basado en la congruencia entre el poder de establecer tributos y el poder de hacer efectiva la pretensión tributaria<sup>809</sup>: el principio de territorialidad de la imposición. No en vano dicho principio condiciona los límites del Derecho tributario, así como el Derecho Fiscal Internacional<sup>810</sup>.

#### ***2.1.1.1.2 Conflicto en la localización o asignación de la renta gravable (Conflicts of Allocation)***

Se refieren los autores en este punto al clásico ejemplo de “la doble imposición económica”, o, como se refirió Koch en su Reporte General IFA 1981 a la “*falsa doble imposición*”.

La doctrina internacional nos dice “*This is classic economic double taxation, where both countries impose tax on the same income without granting foreign tax relief. The typical situation is the use of 26 U.S.C. 428 in the United State and similar provisions under domestic tax laws that allow the tax administration to relocate income, expenses and credits when dealing with transactions between related parties. These provisions are designed to address, inter alia, transfer pricing schemes by taxpayers*”<sup>811</sup>.

---

<sup>808</sup> En síntesis, como en su momento advirtió F. SAÍNZ DE BUJANDA, “la lucha contra este fenómeno ha de producirse por varias razones: la primera es, pura y simplemente, una necesidad de justicia, pues se ha de evitar que una persona, por el mero hecho de tener relaciones con varios países, se vea más pesadamente gravada que otra. La segunda, y en la hora actual con importancia singular para España, porque las medidas que se tomen contra él vengán impuestas por la política económica, v.gr.: para estimular la inversión y el comercio internacional”. Cfr. SAÍNZ DE BUJANDA F., Lecciones de Derecho Financiero, Ed. UCM, 1990, p. 56.

<sup>809</sup> GRAU RUIZ, A. M., La Cooperación Internacional para la Recaudación de Tributos: El Procedimiento de Asistencia Mutua”, Ed. La Ley, Madrid, 2000, p. 27.

<sup>810</sup> SACCHETTO, C.: “Territorialita (Diritto tributario)”, Enciclopedia del Diritto, Vol. XLIV, Giuffrè, Milano, 1992, p. 304.

<sup>811</sup> ALTMAN Z., Ob. Cit., p. 9, nota nº 21. Este es un clásico supuesto de doble imposición económica, donde ambos países imponen impuestos a diferentes empresas sobre un mismo ingreso sin conceder una desgravación por el pago del impuesto en el extranjero. La situación típica es el uso de 26 U.S.C. 428 y disposiciones similares bajo las leyes fiscales nacionales que permiten la Administración Tributaria reubicar los ingresos, gastos y créditos cuando se trata de transacciones entre partes vinculadas y con evidentes intenciones de defraudar a los Fiscos involucrados. Éstas disposiciones están diseñadas para abordar , entre

Es importante, dentro de este punto, reseñar las disputas relacionadas sobre las correcciones de las bases imponibles, por no ser acorde el precio de la transacción al precio de mercado, siempre que exista vinculación de empresas.

Este tipo de conflictos se denominan disputas sobre “precios de transferencia”<sup>812</sup> y se dan en el caso de venta o cesión de bienes y servicios, o “sub-capitalización”, cuando nos referimos a los aportes de capital o préstamos entre sociedades vinculadas<sup>813</sup>.

Como bien lo apunta Hamaekers, es la cuestión fiscal más importante en el mundo, debido a que más del 60 por 100 del comercio internacional se lleva a cabo entre empresas multinacionales, formados por multinacionales y empresas menores, con una o más filiales o Establecimientos Permanentes (EP) en países diferentes del de ubicación de la casa matriz<sup>814</sup>.

#### ***2.1.1.1.3. Conflictos de Calificación o Caracterización (Conflicts of Characterization)***

A este tipo de conflictos los encontramos cuando los países aplican diferentes disposiciones del Convenio a idénticos hechos generadores de renta<sup>815</sup>. Califican de manera

---

otras cosas, los precios de transferencia dentro de los sistemas de fijación o manipulación de precios por los contribuyentes con empresas del grupo o vinculadas.

<sup>812</sup> Véase: MADERE G., “International Pricing: Allocation Guidelines and Relief from Double Taxation”, 10, Int’ L. J., p. 108 – 124.

<sup>813</sup> Se puede ver nuestro trabajo “Estudios preliminares en España sobre transfer pricing”, en el punto 9º que tratamos el “Concepto y contenido de las operaciones vinculadas”, Revista Argentina de Derecho Tributario, RAP, Buenos Aires, 2005, p. 178.

<sup>814</sup> HAMAEEKERS H., en “Fiscalidad Internacional”, obra Dirigida y Coordinada por Fernando Serrano Antón, capítulo 11, “Precios de transferencia. Historia, evolución y perspectivas” (Traducción realizada por De La Cueva González – Coter, A.: Research Associate, IBDF, Ámsterdam, Holanda), CEF, Madrid, (2001), p. 259 – 319. El autor citado manifiesta que, “Los precios de transferencia han suscitado mucha atención en los últimos años. Podríamos dar algunas razones para ello. En primer lugar, la actual (re-asignación) de la producción de los productos finales y de los costes de producción, la infraestructura, los beneficios y sistemas fiscales, la mano de obra capacitada, etc. En segundo lugar, la antes mencionada concentración de las funciones de servicios entre las multinacionales. Tercero, el relativamente nuevo fenómeno del comercio global -24 horas al día- en mercaderías e instrumentos financieros, hecho posible por los modernos medios de comunicación”, ob. cit. [1], p.260. Estas mismas apreciaciones del autor citado podemos encontrarlas en “Revista Euroamericana de Estudios Tributarios”, Ediciones de Estudios Financieros, Madrid, Sep – Dic, 1998, pp. 9 y ss.

diferenciada a la renta obtenida, por lo tanto las cláusulas aplicables por cada Administración Tributaria de cada estado difiere dentro del caso concreto.

#### ***2.1.1.1.4. Conflictos relativos a la interpretación del Convenio y su relación con el Derecho interno***

Como bien lo establece el art. 6 (2) del Convenio vigente entre México y EEUU, la expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado Contratante en que los bienes en cuestión están situados<sup>816</sup>. El problema podría estar representado por la discordancia entre los alcances de los conceptos dados por el Tratado y los incorporados a la Legislación Interna. Podrían surgir, a las claras, problemas de interpretación y generar una aplicación no conforme con los extremos del Tratado Internacional o dudas en la interpretación del mismo.

## **2.2. LA POSICIÓN DE LA DOCTRINA TRIBUTARIA**

### **2.2.1. POSICIÓN REDUCCIONISTA**

Todas estas categorías pueden ser reducidas a tan sólo dos clases de disputas que tienen de base los Tratados Internacionales de Doble Imposición: conflictos sobre los hechos o sobre el Derecho, conforme la tesis seguida por Züger<sup>817</sup>.

---

<sup>815</sup> "These are conflicts where the countries apply different treaty provisions on the same income based on different domestic tax laws. One example would be the treatment of transactions between partners and partnerships or the determination of the beneficial recipient of the income". ALTMAN Z., Ob. Cit., p. 9, nota nº 22.-

<sup>816</sup> "Dicha expresión comprende, en todo caso, los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y silvícolas, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. Los buques, embarcaciones, aeronaves y contenedores no se consideran bienes inmuebles", Véase art. 6 (2) CDIs México –EEUU (USA).

<sup>817</sup> Véase: ZÜGER M., *Arbitration under Tax Treaties: Improving Legal Protection in International Tax Law*, Linde Verlag Wien Ges.m.b.H. - IBFD, The Netherlands, 2001, p. 1 y ss; el mismo autor en: *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, Coord. por M. a LANG y M. ZÜGER, Kluwer Law, The Netherlands, 2002, p. 17, donde nos dice que: "There might be conflicts in fact and/or in law", desglosando luego cada uno de los

### **2.2.1.1 La posición vertida en el Congreso de la IFA de 1981**

Según el informe general vertido dentro del Congreso de IFA de 1981 <sup>818</sup>, el conflicto estaría dado por las siguientes cuestiones:

a) Uno de los Estados contratantes acaba enjuiciando una situación dada de manera distinta de la del otro Estado Contratante, por ejemplo, sobre la base de una apreciación diferente de pruebas del caso.

El Reporte General se refiere a las siguientes situaciones, dentro del supuesto.

1) En el caso, dentro de unas determinadas instalaciones comerciales se dan, o no se dan, las condiciones efectivas de un establecimiento industrial (*Establecimiento Permanente*) de conformidad con el sentido del Convenio.

2) El domicilio de un contribuyente se halla, según el sentido del convenio, en uno u otro Estado.

3) Un empleado permanece un tiempo determinado en un Estado Contratante distinto de al que presta habitualmente la actividad.

Sobre la interpretación de las nociones de establecimiento industrial (caso 1), domicilio (caso 2) y estancia (caso 3) existe unanimidad entre los Estados contratantes. Pero pueden presentarse cuestiones conflictivas dependiendo de la apreciación que cada Autoridad Competente realice de las pruebas del caso aportadas por el Contribuyente y producidas por las Administraciones.

b) Entre los Estados contratantes se dan diferencias de opinión en cuanto a la interpretación de las nociones empleadas en el convenio.

El Reporte General en este punto se refiere a las siguientes divergencias:

1) Entre los sistemas fiscales.

2) De los conceptos de la autoridad fiscal.

---

conflictos que mencionamos en el texto; Nuevamente el autor referenciado trató el tema en: INTERTAX, Kluwer Law, vol. 30, Issue 10, 2002, bajo el título "Conflict Resolution in Tax Treaty Law".

<sup>818</sup> KOCH K., "Reporte General sobre Mutual Agreement – Procedure and practice" en: Cahiers de droit fiscal internacional, IFA, 1981, 134 y ss.

### 3) De los hábitos comerciales o de las jurisprudencias.

A tales diferencias de interpretación entre los Estados contratantes, manifiesta Koch, se llega sobre todo por el art. 3, apartado 2 del convenio tipo OCDE, donde se estipula que en el caso de duda la interpretación de las nociones empleadas en el Convenio ha de ajustarse a la legislación nacional o interna<sup>819</sup>.

c) En el convenio se dejan adrede o involuntariamente sin respuesta algunas cuestiones. Es lo que se ha denominado como lagunas dentro de los CDI.

En muchos Convenios no se adoptan disposiciones sobre la tramitación de deudas ni de intereses adeudados; sobre estas cuestiones matiza Koch que muchos Estados adoptan en estas situaciones el método adecuado al objeto. En Suiza, por el contrario, se prefiere la deducción de deudas por medio de cuotas. Este sistema puede tener como consecuencia una mayor o menor carga impositiva para un contribuyente de la que le correspondía si dependiese fiscalmente de un sólo Estado. Como también una persona domiciliada en un tercer Estado que tiene en explotación empresas industriales en los Estados contratantes está sujeta con frecuencia a doble imposición, ya que en muchas ocasiones el campo de aplicación personal de los convenios depende de que los contribuyentes estén domiciliados en uno u otro de los Estados contratantes<sup>820</sup>.

---

<sup>819</sup> El art. 3, apartado 2º, del MC OCDE versión 2003 se refiere “2. Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no defina en el mismo tendrá, a menos que su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado”. KOCH nos matiza dejando como ejemplo lo siguiente: “El contribuyente domiciliado en el Estado A es socio capitalista de una sociedad establecida en el Estado B. Según el convenio sobre tributación doble, al Estado domiciliario le corresponde el derecho de imposición para todos los ingresos provenientes de los bienes patrimoniales y al Estado origen el de imposición para los ingresos “derivados de una empresa industrial”. Ahora bien, ni la noción de “bienes patrimoniales” ni la de “ingresos derivados de una empresa industrial” están definidos en el convenio. El Estado B llama industriales a los ingresos provenientes de la participación comanditaria, y el Estado A, por el contrario, a los provenientes de los bienes patrimoniales>>”. KOCH K., “Reporte General sobre Mutual Agreement – Procedure and practice” en: Cahiers de droit fiscal internacional, IFA, 1981, 134 y ss.

<sup>820</sup> KOCH K., “Reporte General sobre Mutual Agreement – Procedure and practice” en: Cahiers de droit fiscal internacional, IFA, 1981, 135.

En este punto la *práctica administrativa*, como bien lo apuntan parte de la doctrina española, entre los que se destacan Palao Taboada<sup>821</sup> y Serrano Antón<sup>822</sup>, se refiere a la equívoca o errónea aplicación e interpretación de los tratados (*Wrong tax treaty application or interpretation*), que puede ser -relacionada a la unilateralidad de los mismos- la errónea aplicación del derecho interno, contrariando las disposiciones del Tratado. Este supuesto aparece cuando se exceden las autolimitaciones acordadas en un Tratado de impuestos opuesto en definitiva a las cláusulas del tratado, generándose un problema en la “competencia” (*Wrong domestic tax law application*); y por último, la incorrecta determinación de los hechos y entre ellos de los hechos imposables (*Incorrect determination of the fact*)<sup>823</sup>.

### 2.2.2. OTRAS POSICIONES

La doctrina argentina, ensayada por Teijeiro, enfoca la problemática en la *naturaleza incompleta de las normas del Derecho Internacional Público*, diciéndonos: “Así, el Derecho Internacional sienta la regla básica de que un Estado puede gravar a sus nacionales o residentes sobre la base del criterio de la renta mundial (*worldwide income taxation*), pero, en este contexto, son los propios ordenamientos nacionales los que definen quiénes

---

<sup>821</sup> PALAO TABOADA: “El procedimiento amistoso en los convenios internacionales para evitar la doble imposición”, Hacienda Pública Española, 1972, nº 16, p. 310.

<sup>822</sup> SERRANO ANTÓN F.: “Settlement of Disputes in Spanish Tax Treaty Law”, *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, AA. VV. al cuidado de LANG M. and ZÜGUER M., Kluwer Law, Eucotax, 2002, p. 429 y ss.

<sup>823</sup> Matiza SERRANO ANTÓN que en “El ámbito de aplicación del procedimiento amistoso es bastante amplio, de modo que se pueden diferenciar dentro del mismo tres supuestos principales que pueden desencadenar su aplicación: / 1. Una imposición no acorde con las disposiciones previstas en el Convenio (en general, los casos previstos en los artículos 25.1 y 25.2 del Modelo de la OCDE). En este punto, la cuestión principal consiste en definir el concepto “imposición no conforme con las disposiciones del Convenio”. A este respecto la praxis administrativa señala los siguientes ejemplos: A) una aplicación o interpretación equivocada de las disposiciones del Tratado. B) una incorrecta aplicación de la legislación. C) por último, una calificación inapropiada de los supuestos de hecho; 2. la solución de las dificultades o dudas que plantee la interpretación o aplicación del CDI (art. 25.3 MC OCDE), y; 3. para evitar la doble imposición en los casos no previstos por el texto del Tratado (ex art. 25.3 MC OCDE)”. SERRANO ANTÓN F.: “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”, Estudios, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, Doc. Nº 26/04, p. 7.

son sus residentes o nacionales, sobre la base de criterios que pueden diferir de los utilizados por otros ordenamientos legales nacionales, creando distorsiones entre categorías fiscales que pueden generar, consecuentemente, doble imposición”. El mencionado autor sistematiza los conflictos desde cuatro puntos de vista: a) por las distorsiones provocadas por las definiciones adoptadas en materia de nacionalidad o residencia; b) por las distorsiones provocadas por la definición del hecho imponible bajo las legislaciones Nacionales; c) por las distorsiones provocadas por las diferentes normas de atribución del hecho imponible al sujeto pasivo; d) por el ilegítimo ejercicio de jurisdicción fiscal de los Estados<sup>824</sup>.

Por su parte, Züger reflexiona que los conflictos pueden estar generados en los hechos o en el Derecho, aplicando las autoridades fiscales de los Estados y las autoridades jurisdiccionales diferentes cláusulas o provisiones a diferentes hechos, generando problemas en la aplicación como en la interpretación de los CDIs<sup>825</sup>. El autor enumera otro tipo de conflictos reduciéndolos a dos categorías básicas: “[...] *Conflicts of qualifications for example are in reality a question of the impact of domestic law in the interpretation of tax conventions. A lot of conflicts involve factual as well as legal problems at the same time. This is true for most of transfer pricing disputes: It is a question of law to determine which leads to the correct interpretation of the provisions on the adjustment of profits (Articles 7 or 9 OECD MC). There may be a different view on the relevant facts as well. Or let us assume a dispute in applying the “tie-breaker” rule determining the residence of a taxpayer: It can be questionable which criteria are relevant for determining where the taxpayer has his “center of vital interest” (Art. 4 (2) OECD MC), being a question of treaty interpretation, but it can be at the same time in dispute in which state the taxpayer has, say, his main economic or private interests, being a question of fact.*”<sup>826</sup>.

---

<sup>824</sup> Véase: TEIJEIRO G. O., Estudios sobre la aplicación especial de la ley tributaria, La Ley, Bs. As., 2002, pp. 68 y ss.

<sup>825</sup> “There might be conflicts in Fact and/or in law. Problem could arise if the authorities or the courts have different facts in mind when applying the provisions of a tax convention. A tax conflict might be caused by a different interpretation of the provisions of a tax convention well”; Véase: ZÜGER, M.: “Conflict Resolution in Tax Treaty Law”, Intertax, Kluwer Law International, Vol. 30, Issue 10, (2002), pp. 342.

Por último el art. 25, primer párrafo, del MCOCDE 2003, establece como causa habilitante del *procedimiento amistoso* cuando sea aplicable el apartado 1 del art. 24, es decir, para caso de discriminación por parte de cualquiera de los dos Estados Contratantes, que apliquen o pretendan aplicar impuestos u obligaciones que no se exijan o que sean más gravosas que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ambos Estados que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. Esta disposición es aplicable también a personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes.

En estos casos, el art. 25 del MCOCDE legitima a los contribuyentes de incoar la acción en el Estado de donde es nacional en los casos de no discriminación en función de la nacionalidad, establecimiento permanente, por cuestiones relacionados por gastos deducibles por pagos al exterior y no discriminación de sociedades filiales, entre otras posibles<sup>827</sup>.

Queda claro al analizar las diferentes combinaciones del art. 25 de la mayoría de los Tratados de Doble Imposición, que el Procedimiento Amistoso instado por la causa de no discriminación podría extenderse hacia cualquier cuestión tributaria que cause o pueda causar discriminación. En este sentido, Messineo nos hace notar que los Tratados, debido a la extensión de su cobertura, son aplicables, incluso, ante cuestiones tributarias locales respecto de la responsabilidad del Estado nacional por la acción u omisión de las provincias. Asimismo, la cláusula de no discriminación contenida en el art. 24 del MC OCDE es aplicable a todo tipo de tributos y no sólo a aquéllos descritos en la cláusula 2 del mencionado artículo<sup>828</sup>.

---

<sup>826</sup> ZÜGUER, M., "Settlement of Disputes in Tax Treaty Law", ob. cit., p. 17/18 y ss.; Véase también: ZÜGER, M.: "Conflict Resolution in Tax Treaty Law", Intertax, Kluwer Law International, Vol. 30, Issue 10, (2002), pp. 342.

<sup>827</sup> Se puede ver: VAN RADD K.: Non discrimination in International Tax Law, Kluwer, "Series on International Taxation", Kluwer, Devengar, nº 6, 1986, p. 25 y 26, donde se afirma que "[...] no existe un principio general de no discriminación en el Derecho internacional [...]", entendemos que solo podría ser invocado cuando exista algún Tratado internacional, ya sea de Inversiones o de doble tributación. Siguiendo al autor referenciado se puede sostener que unos de los claros exponentes de relevancia de los convenios y tratados sobre la legislación interna, es el instituto de la no discriminación.

<sup>828</sup> MESSINEO A. E.: "Procedimiento Tributario Vinculado con Operaciones Internacionales: Particular referencia a los convenios para evitar la doble imposición y precios de transferencia", El Procedimiento



### ***2.2.3 Ámbito Subjetivo de Aplicación: Las partes y los interesados***

El ámbito subjetivo de aplicación del procedimiento está referido a las partes que integran el conflicto y los interesados. Recordamos que es un procedimiento entre Estados, pero al estar fundamentado en las garantías del contribuyente que puede ver aminorado su patrimonio como consecuencia de una doble imposición internacional y afectada su capacidad contributiva, se le debería dar el rol de interesado y de legitimado en función de dicho carácter.

Los sujetos de Derecho Internacional que participarán dentro del MAP serán los Estados representados por sus Autoridades Competentes y los contribuyentes. Además, pensamos que deberían tener un rol similar, e integrarlos al procedimiento a las Agencias Tributarias de los Estados involucrados. Lo cierto es que se integra a las Agencias Tributarias con rol de coadyuvante del procedimiento y al contribuyente no se le da la misma posición, situación que quebranta sin lugar a dudas el principio de la igualdad procesal dentro de la relación tributaria establecida.

El Reglamento Español se refiere al primer aspecto, con relación a los Artículos 2º y 3º.

Primero señala que el MAP será aplicable a las personas definidas en los Convenios o Tratados Internacionales aplicables a cada caso y a la Administración Española (art. 1.2 del Reglamento MAP). El párrafo descripto marca el aspecto subjetivo de aplicación del MAP.

Están involucrados los sujetos a los que se refiere el CDI particular y la Administración Española para el caso.

---

Tributario, AA. VV., Obra al cuidado de Alejandro Altamirano, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Ciudad de Buenos Aires, 2003, p. 594. Por su parte, Peláez Márquez matiza que “El principio de no discriminación va más allá del ámbito objetivo y subjetivo del Convenio, puesto que afecta a todos los impuestos (y no solamente a los de la renta y el patrimonio) y se extiende a los nacionales (independientemente de la residencia en uno u otro Estado)”, en: Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional entre España y Argentina, Marcial Pons, 2004, p. 140 – 142.

### ***2.2.3.1 Las Autoridades Competentes como partes centrales del procedimiento***

Hemos manifestado que estamos de acuerdo con la teoría de la representación más que la teoría de la delegación legislativa o normativa. Sin embargo, pensamos que se dota a las Autoridades Competentes por medio del Tratado Internacional, de facultades administrativas de resolución de conflictos, facultades informativas o de carácter consultivo y facultades interpretativas, entre otras. Las competencias surgen del Convenio internacional y se les da a ambos Estados por igual.

La competencia es el conjunto de poderes, facultades y atribuciones que el ordenamiento jurídico le atribuye a un órgano o ente estatal<sup>829</sup> y en nuestro caso, la normativa que atribuye la misma es un Tratado Internacional y, por lo tanto, superior en jerarquía a la Ley doméstica.

Las Autoridades Competentes, dentro del procedimiento, representan a los Estados, son las únicas “partes” del procedimiento, siguiéndose los esquemas tradicionales del Derecho Internacional Público.

La competencia es un principio básico de la organización administrativa<sup>830</sup>, que reconoce como uno de sus caracteres esenciales la circunstancia de hallarse establecida para el interés público, en nuestro caso por medio de un Tratado internacional como fuente del derecho, de orden público y por lo tanto inderogable<sup>831</sup>, y la misma no surge de la voluntad de los administrados ni de la voluntad propia de un órgano estatal, sino que es dotada de la misma por medio de una norma<sup>832</sup>, que en nuestro caso, está constituida por el propio Tratado.

---

<sup>829</sup> COMADIRA, J.R.: *Procedimientos Administrativos – Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, Anotada y Comentada*, Tomo I., Ed. La Ley, Bs. As., 2003, p. 116. CASSAGNE, J.C.: *Derecho Administrativo*, T.II., Abeledo Perrot, Bs.As., 1998, p. 132; HUTCHINSON, T.: *Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, Comentada, Anotada y Concordada*, T.I., Astréa, Bs. As., 1985, p. 28 y ss.

<sup>830</sup> Dictámenes de la Procuración del Tesoro – República Argentina 201:131 (punto III.C).

<sup>831</sup> GARCÍA TREVIJANO FOS J.: *Tratado de derecho administrativo*, T.II., Vol.I, Técno, Madrid, 1987, 10va Edición, p. 150.

<sup>832</sup> MARIENHOFF, M.: *Tratado de derecho administrativo*, T.I., p. 574.

El Modelo Convenio de la OCDE y en nuestro caso el Tratado entre España y la Argentina, establece lo que se entiende por el término Autoridad Competente. El Art.3.1 MC OCDE nos dice lo siguiente: *“En el presente Convenio, a menos que de su “texto” se infiera una interpretación diferente ... i) La expresión “autoridad competente significa: 1.- En España, El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas o su representante debidamente autorizado; 2.- En la República Argentina: El Ministro de Economía y Finanzas Públicas (Secretaría de Hacienda)”*.

Dentro de las funciones de las Autoridades Competentes en el Procedimiento Amistoso, el Tratado España- Argentina, indica que ante dicha “Autoridad” debe presentar el caso la persona *-física, jurídica, o asimiladas-* que considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición no conforme con el Convenio.

A nuestro modo de ver, la Autoridad Competente está obligada a recibir el planteo realizado por el contribuyente o el obligado tributario.

En segundo término, la Autoridad Competente, una vez que se ha sometido el caso ante su *“jurisdicción administrativa”* -pensamos equivalente a cualquier otra dotada de jurisdicción administrativa como lo son los Vocales del Tribunal Fiscal, los Jueces de los Tribunales Económicos Administrativos, los Jueces Administrativos que contemplan alguna legislación doméstica- debe analizar la presentación. Si la misma resulta fundada, tratar -conforme las normas de la buena fe, el principio de juridicidad, legalidad, razonabilidad y verdad objetiva- de resolver el conflicto fiscal suscitado entre las partes, donde el contribuyente es el principal afectado. Para ello deberá contar con toda la información del caso, la que debe, dentro de su presentación, ser proporcionada por la persona que insta el procedimiento. Si la documental no es presentada de manera completa, deberá la Autoridad Competente requerirla al contribuyente presentante, y en su caso, a la Administración Tributaria que realizó la liquidación de la deuda. También podrá comunicarse con la otra Autoridad Competente a los fines de consultar o solicitar información relevante con la causa, para tener una historia completa de la misma. De esta forma, la Autoridad Competente hará lo posible por resolver la cuestión dentro de su propia

jurisdicción administrativa y dentro de su competencia, en el tiempo establecido por la reglamentación del MAP.

La Autoridad Competente tiene un rol muy activo durante todo el procedimiento, especialmente desde que recibe el planteo del contribuyente hasta que emite el primer acto administrativo de trámite. Desde que acepta el planteo por estar debidamente fundado y de ser una cuestión objetivamente aplicable, lo resuelve de manera favorable o desfavorable, o en su caso, por no poder resolverlo por sí mismo, cuando no esté en condiciones de adoptar una solución satisfactoria conforme el Convenio, hará lo posible por resolver el caso por medio de un Acuerdo Amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante a fin de evitar una doble imposición que no se ajuste a este Convenio.

Este último supuesto se da cuando el mecanismo se internacionaliza y prima la técnica del diálogo jurisdiccional y negociación entre las dos Autoridades Competentes de ambos Estados Contratantes. Además, las Autoridades Competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes, por medio de técnicas informales que lo diferencian, en puridad, de las técnicas diplomáticas caracterizadas por su extremada formalidad y protocolos.

Desde la internacionalización del procedimiento, las Autoridades Competentes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que planteen la interpretación o la aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso, que se buscará lograr de manera “amistosa”. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio. Como se observa, tiene facultades amplias en todo lo atinente para la resolución del conflicto fiscal internacional<sup>833</sup>.

Se refiere a ello Palao Taoboda<sup>834</sup> diciéndonos que los Convenios definen expresamente qué se entenderá por el término “Autoridad Competente”. La Autoridad designada por los Tratados no ha sido uniforme en la historia de los Convenios en España. El hecho de ser cambiante la Administración de Estado y variar los nombres de los

---

<sup>833</sup> Véase el Art. 25 del MC OCDE y en especial, el Convenio España – Argentina para Evitar la Doble Imposición Internacional.

<sup>834</sup> PALAO TABOADA, C.: (1972, p. 311).

Ministerios y las competencias asignadas en la materia, es el justificativo de la falta de uniformidad. El autor citado infiere que la práctica convencional ha variado los términos de Ministerio o Ministerio de Hacienda, Ministerio o Director General de Impuestos Directos o cualquier otra autoridad en quien el Ministro delegue. García Trevijano Fos entiende que la competencia de la Dirección General de Impuestos Directos es propia y no delegada. El Tratado menciona quién será la Autoridad Competente para administrar los beneficios del Convenio, pero no delega competencias, sino la Ley interna es la que constituye la competencia, o en su defecto el Tratado, que surge de manera originaria. Más allá que la competencia del Director enunciada por los Tratados es originaria, no es exclusiva, debe ceder ante el Ministerio por una cuestión de jerarquía<sup>835</sup>.

Para el caso de España, el REPA (*Reglamento Español de Procedimiento Amistoso*), en su versión original y vigente al momento de la elaboración del presente trabajo, prescribe en su artículo 2do -dentro del concepto de “Autoridad Competente”- que la Autoridad Competente para ejercer las funciones reguladas en este reglamento es la *Dirección General de Tributos*, a quien corresponderá el impulso de las actuaciones. Idéntica afirmación hacía la Orden Ministerial de Economía y Hacienda del 9 de Febrero de 1988<sup>836</sup> con referencia a la Dirección General de Tributos como Autoridad Competente en los procedimientos de asistencia mutua internacional.

La pregunta a resolver en este punto estará referida a cuál Subdirección de la DGT se encargará de instar el procedimiento. Es importante saberlo, atento a que ante dicha oficina administrativa el contribuyente deberá dirigirse, más allá que en la práctica hará su presentación, consulta o pedido de información a la DGT. Dicha Dirección armará el expediente y lo remitirá a la Subdirección que considere competente para dichos fines.

La situación conflictiva aludida se observó dentro desde el año 2008 a 2012, la que fue superada, como veremos. El RD 1127/2008 realizaba un amplio reparto de competencias con respecto al MAP, encontrando dos órganos que en esa fecha pudieron asumir el rol de Autoridad Competente. Nos encontrábamos con la *Subdirección General de Tributación de*

---

<sup>835</sup> GARCÍA TREVIJANO FOS, J. A.: *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo II, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1967, pp. 387 y ss.

<sup>836</sup> BOE Nro, 57, de 7 de marzo 1988.

*No Residentes* y la *Subdirección de Asuntos Fiscales Internacionales*. La doctrina que ha comentado el Reglamento de Procedimientos Amistosos, al puntualizar cuál es la Autoridad Competente a la que se refiere el Reglamento, en el año de su dictado, mencionaba que la situación resultaba confusa, atento a las dos Subdirecciones referidas dotadas de competencia similar. Con anterioridad, el RD 1330/2000 atribuía como autoridad competente a una única Autoridad Competente, la Subdirección General de Tributación de No Residencia. Con posterioridad el RD 1552/2004 agrega a la Subdirección de Asuntos Fiscales Internacionales, existiendo a esa fecha dos posibles Autoridades Competentes. Así también en la página web de la OCDE, expresaba que la Autoridad Competente era la Subdirección de Tributación de no Residentes. La doctrina en consecuencia mantenía su posición, que la Autoridad Competente era la DGT en cabeza de la Subdirección de Tributación de no Residentes<sup>837</sup>.

El conflicto de competencia entre Autoridades con funciones para interpretar los CDI estuvo siempre presente España. La doctrina lo avizoró desde sus orígenes cuando existía la Comisión Permanente de Relaciones Fiscales Internacional, creada por Orden Ministerial del 26 de Marzo de 1968 como un órgano consultivo interno en materia de Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición. La doctrina interpretó que las funciones de dicho órgano eran coadyuvar con la Autoridad Competente designada en los textos de los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición en la resolución de conflictos interpretativos que se susciten cuando haya utilizado el Procedimiento Amistoso previsto en los citados Convenios. De manera similar, con anterioridad, en 1947, se creó la Comisión Interministerial de Política Fiscal Internacional, con competencia para preparar e interpretar los CDI. En el año 1963, por Ley de 2 de Diciembre -que deroga el Decreto Ley anterior- se le atribuye las funciones al Ministro de Hacienda, para su elevación al Consejo de Ministros, las competencias referidas<sup>838</sup>. En el año 1964 y en 1968 se modificó su composición, como vimos<sup>839</sup>.

---

<sup>837</sup> MARTÍN JIMENEZ, A: (2010, p. 629); SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 176).

<sup>838</sup> SÁINZ DE BUJANDA, F.: "La interpretación en Derecho español de los tratados internacionales para evitar la doble imposición", en: *Hacienda y Derecho*, Vol. II., Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1982, pp. 188 y ss.

<sup>839</sup> PALAO TABOADA, C.: (1972, p. 312).

Conforme el RD 256/2012, del 27 de enero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Administración Pública, art. 3º, la Dirección General de Tributos tiene la competencia establecida en sus puntos d) sobre la negociación y aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición, las concernientes a la normativa tributaria contenida en los tratados internacionales y los trabajos relativos a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y a la Unión Europea en el ámbito tributario, e) El estudio y preparación de las medidas referentes a convenios fiscales internacionales y acuerdos fiscales especiales, en coordinación con otros órganos de la Administración, y las actuaciones de apoyo relativas a las relaciones con la Unión Europea y otros organismos internacionales de los que España sea parte, y f) La realización de las tareas exigidas por la política de armonización fiscal comunitaria. Dentro del art. 3.2 afirma que la Dirección General de Tributos estará integrada por las siguientes Subdirecciones Generales, y en su punto i) La Subdirección General de Fiscalidad Internacional, que ejerce las funciones contenidas en los párrafos a) y b) del apartado 1, en relación con la tributación de no residentes, y en los párrafos d), e) y f) del apartado 1. Con anterioridad asumía dichas competencias (por medio del RD 1127/2008, art. 42.i) la Subdirección General de Tributación de No Residentes.

A partir del año 2012, se han unificado todas las competencias de Fiscalidad Internacional, incluso la de promover los MAP, en la Subdirección General de Fiscalidad Internacional de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, como lo hemos visto. Inclusive figura de esa manera dentro de la información pública suministrada por el Estado Español a la OCDE<sup>840</sup>.

Sin embargo, más allá de todo lo manifestado, conforme a los arts. 9.1 y 19.1 del REPA *-vigente al momento de realizar el presente trabajo-* indicaba dentro del desarrollo del procedimiento que la instrucción del mismo, así como la fijación de la posición española, corresponderá a la Dirección General de Tributos (DGT) conjuntamente con la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), quien designará un representante a estos efectos. La doctrina afirma que pareciera ser que la Autoridad Competente para

---

<sup>840</sup> Puede verse en línea: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/spain-map-profile.htm>

ejercer las funciones reguladas en el REPA es la DGT, con la AEAT como coadyuvante<sup>841</sup>. La concurrencia de estas dos Autoridades en la instrucción y en la fijación de la postura española no guardan relación con los estándares fijados por la OCDE, a los fines de que exista un modo de coordinación ágil y eficaz, de independencia, entre las Autoridades Competentes que intuyan y definan el procedimiento con las que realizaban el ajuste fiscal, para llegar con eficiencia al plazo dado por el REPA. Según el MEMAP, la AEAT debía abstenerse de interferir con la DGT, también los funcionarios que realizaron el ajuste fiscal cuestionado.

Con referencia a lo dicho, dentro de las modificaciones del Real Decreto 634/2015, del 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, trae un avance dentro de la materia competencial y algo de claridad, más allá de las críticas que podemos hacer al respecto. Dentro de las motivaciones del RD 634/2015, del 10 de julio, encontramos que en la disposición final primera se modifica el Reglamento de Procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, del 3 de noviembre, con el objeto de reordenar las competencias para ejercer las funciones que se contemplan en dicho Reglamento, de tal forma que la condición de autoridad competente recaerá en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando se trate de casos relativos exclusivamente a precios de transferencia, mientras que en el resto de los casos, dicha condición la tendrá la Dirección General de Tributos<sup>842</sup>. La normativa estará vigente a partir de enero del año 2016.

Podemos ver a continuación la reforma aludida:

*Artículo 2. Autoridad competente.*

1) La autoridad competente para ejercer las funciones reguladas en este reglamento será:

a) Con carácter general, la Dirección General de Tributos.

---

<sup>841</sup> SERRANO ANTÓN F.: (2010, p. 177, nota 273).

<sup>842</sup> Véase en línea: [https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2015-7771.-](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2015-7771.-)



b) La Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se trate de los procedimientos regulados en el título III de este Reglamento, así como los regulados en el título II cuando se refieran a la aplicación de los artículos de los Convenios para evitar la doble imposición que regulan los Beneficios empresariales con establecimiento permanente y las Empresas asociadas.

Los Procedimientos Amistosos que sean de competencia conjunta serán coordinados por la Dirección General de Tributos.

Corresponde a la Autoridad Competente el impulso de las actuaciones.

Dos. Se modifica el apartado 1 del artículo 9 que queda redactado de la siguiente forma:

1. La instrucción del procedimiento, así como la fijación de la posición española, corresponderá a la autoridad competente.

La instrucción de los procedimientos que sean competencia conjunta de la Dirección General de Tributos y de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria será coordinada por la Dirección General de Tributos. La posición española se fijará conjuntamente por las dos autoridades competentes.

Tres. Se modifica el apartado 1 del artículo 19 que queda redactado de la siguiente forma:

1. La instrucción del procedimiento así como la fijación de la posición española corresponderá a la autoridad competente.

La instrucción de los procedimientos que sean competencia conjunta de la Dirección General de Tributos y de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria será coordinada por la Dirección General de Tributos.

Como se genera un doble ámbito competencial con la coordinación de la DGT cuando las funciones y competencias sean compartidas entre las dos Autoridades Competentes.

Dentro del art. 25.4 se indica la forma en la cual las Autoridades Competentes pueden entrar en relación. Por su parte, el Manuel sobre Procedimientos Amistosos (MEMAP) se refiere a que las Autoridades Competentes deben ser accesibles a los contribuyentes, deben

contar además con medios materiales y personal especializado para la resolución e interpretación de los CDI y por último, que es recomendable que la Autoridades Competentes sean diferentes a la Autoridad que liquidó la Deuda Tributaria o hayan realizado los ajustes fiscales, sobre los que versa el Procedimiento Amistoso. Dicha recomendación no se ha seguido en España ni en la Argentina, que por una cuestión vinculada con la auditoría o el control exhaustivo de la evasión se postergan los Derechos y las Garantías de los contribuyentes y se exaltan las vinculadas con el intercambio de información y colaboración para la recaudación de tributos, cuestión que ha sido criticada por doctrina por demás de calificada al respecto. Se ha dicho, dentro de esta línea argumental, que hay que poner de relieve la presión desarrollada por los distintos organismos internacionales que defienden los intereses de las Administraciones. Las autoridades fiscales han trabajado en estos últimos años intensamente en el área de la asistencia mutua y a intensificar el intercambio de información<sup>843</sup>.

El MEMAP indica que la Administración Tributaria puede ser llamada a intervenir desde una posición asesora. Los comentarios al modelo ILADT indican que se define al término “Autoridad Competente” en forma cerrada, es decir por efecto del conjunto de personas que cada Estado miembro de la ILADT designará para los efectos de la aplicación del Convenio, refiriéndose a una única Autoridad Competente<sup>844</sup>.

El caso de la República Argentina, al no existir reglamento, no hay tanta complicación sobre cuál es la Autoridad Competente, por lo menos derivado de dicho texto. Sin embargo, también existe la duplicidad de funciones de interpretación y aplicación entre la Agencia Tributaria (AFIP) con la Autoridad Competente de los CDIs. Incluso se ha creado una Comisión Asesora sobre CDI, a la que haremos mención, que en la actualidad ha cobrado mucha relevancia en función del estudio que realiza sobre los CDI y sus consecuencias perjudiciales frente a la planificación fiscal agresiva que pueden traer consigo los CDIs, como veremos.

---

<sup>843</sup> LANG, M.: (2010, p. 18).

<sup>844</sup> Véase en línea: [http://www.iuet.org.uy/docs/Modelo\\_Multilateral\\_ILADT\\_FINAL.pdf](http://www.iuet.org.uy/docs/Modelo_Multilateral_ILADT_FINAL.pdf).

En la República Argentina la Autoridad Competente ha sido para todos los Convenios suscriptos la Secretaría de Hacienda o en algunos momentos la Secretaría de Ingresos Públicos, cuando la misma existía. Dentro de la Secretaría de Hacienda, el órgano competente para realizar los Procedimientos Amistosos es la Subsecretaría de Ingresos Públicos que presenta las funciones de coordinar la negociación de acuerdos internacionales en materia impositiva y aduanera con el fin de armonizar la aplicación de las normas nacionales con las vigentes internacionalmente y, en igual sentido, coordinar los aspectos impositivos y aduaneros referidos a la armonización tributaria en procesos de integración regional.

Por otro lado, la autoridad que tiene cargo la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos nacionales es la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) como entidad autárquica en el ámbito administrativo bajo la superintendencia general y control de legalidad del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

La doctrina argentina afirma que el hecho de que en la Argentina existan dos autoridades gubernamentales que tengan competencia en relación con los Convenios, aquélla que los negocia y los interpreta -la Secretaría de Hacienda- y aquélla que los aplica y por ende también los interpreta -la AFIP- puede generar situaciones no deseadas, siempre que pudiera suceder que existieran distintas interpretaciones gubernamentales respecto de un mismo caso<sup>845</sup>. Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia Argentina, ha dado prioridad a la interpretación realizada por la Secretaría de Hacienda- Dirección General de Ingresos Públicos, como lo hemos visto en la causa “*Hotchief*” que hemos analizado precedentemente.

Más allá de lo manifestado, la necesidad de contar con una Autoridad Competente independiente, desde una doctrina comprometida, se avizora la propuesta sobre la fiscalización, control e interpretación de los CDI desde una Agencia única frente al llamado contribuyente global. Se propugna frente a lo manifestado la compleja realidad de las operaciones comerciales internacionales y la necesidad de la Administración Fiscal de actuar sobre esta situación con eficiencia y planificación estratégica. En la práctica, esto se fundamenta en dos pilares: (1) el accionar de la AFIP como “Agencia Única”, coordinando

---

<sup>845</sup> MESSINEO A.: (2003, p. 598).

el accionar de la DGI, DGA, DGRSS, y (2) la decisión, y posterior implementación, del incremento de la red de Acuerdos de Intercambio de información para obtener datos respecto del comportamiento en el exterior de residentes argentinos y/o contribuyentes<sup>846</sup>.

Dentro de este marco encontramos a la Subdirección General de Coordinación Técnico Institucional y de Fiscalización, que con la AFIP, trabajan en forma mancomunada y coordinada en aspectos vinculados con el control de la aplicación de la red de convenios para evitar la doble imposición suscriptos por Argentina o sobre el cumplimiento por parte de dicho país de los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información, diseñados y adoptados por el Foro Global sobre Precios de Transferencia e Intercambio de Información, del cual la Argentina es miembro.

Otro organismo vinculado con la temática de los CDI es la Comisión Evaluadora y Revisora de Convenios para Evitar la Doble Imposición, creada por Resolución Conjunta Nro. 56/2011 y Nro. 80/2011, del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas y del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto. La Comisión está presidida por el Administrador Federal de Ingresos Públicos (1 miembro de la AFIP), integrada por el Subsecretario de Ingresos Públicos (la Autoridad Competente de Argentina) por parte del Ministerio de Economía (1 miembro) y por último, por un miembro del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto.

La “Comisión” efectuará el análisis y la evaluación de los Convenios Internacionales vigentes para evitar la doble imposición o, en su caso, de los que se propongan a celebrar. Sus funciones están relacionadas con:

- a) El impacto en la tributación nacional por la aplicación de dichos Convenios.
- b) La adecuada y efectiva relación entre el sacrificio fiscal derivado de dicho impacto y los objetivos perseguidos al suscribir cada convenio.
- c) La posibilidad de generar una tributación inadecuada por aplicación indebida del instrumento internacional.

---

<sup>846</sup> ECHEGARAY R.: *La Administración tributaria frente al contribuyente global – aspectos técnicos y prácticos relevantes*, con la Colaboración de MICHEL G. y J. P. BARZOLA, La Ley, Bs.As, 2013, pp. 185 y ss.

d) La posibilidad de que su aplicación conduzca a la doble no tributación en virtud de la legislación doméstica de los países co-contratantes.

Asimismo, deberá efectuar un seguimiento en forma periódica de las implicancias tributarias de los citados instrumentos internacionales vigentes y proponer, en base a las evaluaciones indicadas en el párrafo precedente, los cursos de acción que considere correspondientes, como ser: *denuncia, renegociación o mantenimiento de los convenios vigentes*<sup>847</sup>.

Como resultado del trabajo de la Comisión, se ha llegado a la conclusión que existían determinados tratados fiscales que requerían de modificaciones parciales. La comisión mencionada sugirió la renegociación de estos tratados internacionales. Nos referimos a los Convenios con Chile, España y Suiza. Frente a que las negociaciones técnicas y diplomáticas necesarias para lograr la modificación pretendida por la Argentina y al no llegar a un acuerdo por las partes, se procedió a la denuncia de los mismos, salvo el de la Confederación Suiza, al no haber entrado nunca en vigor, sino que las partes habían dispuesto su aplicación provisional del Tratado, no hubo una denuncia formal de Convenio sino una comunicación diplomática sobre la intención de la Argentina de no continuar provisionalmente con la aplicación del Tratados, de conformidad con el art. 25.2 de la Convención de Viena.

Se observa dentro de los nuevos CDI firmados con España, Chile y Suiza, la Comisión ha tenido una participación por demás de activa y no nos sorprendería que en el futuro coadyuve con la Autoridad Competente a los fines de resolver los conflictos y administrar los beneficios que traen consigo los CDIs firmados por la Argentina, o, incluso, en consolidarse en la propia Autoridad Competente con el manejo de la Agencia Tributaria Argentina. Ello es consecuencia de la centralización del control o auditoría que trae consigo la lucha en contra de las planificaciones fiscales agresivas, pero agrede en definitiva, el Derecho y las Garantías del Contribuyente a una solución desde una mirada independiente y neutral.

---

<sup>847</sup> ECHEGARAY R.: (2013, p. 186).

La duplicidad de competencias, en la Argentina, no se da dentro del MAP consultivo, como veremos a continuación y así como las diferencias en el régimen de España y de la Argentina.

### ***2.2.3.2 Las facultades consultivas de las Autoridades Competentes***

Una de las facultades atribuidas a la Autoridad Competente dentro del MAP son las de consultas a los fines de la interpretación o aplicación del CDI. Como consecuencia del Art. 23.3, ha pedido de parte o de oficio por instancia de la propia Administración, las Autoridades Competentes pueden estar autorizadas para comenzar un procedimiento de consultas para la resolución de las dudas o dificultades que traiga aparejadas el Convenio internacional, incluso, resolverlas ellas mismas con la emisión de una consulta de tipo vinculante o general.

Las consultas o la solicitud de información a la Autoridad Competente se fundamentan en aminorar la incertidumbre del Derecho y lograr una mayor seguridad jurídica dentro de las relaciones jurídicas tributarias que pueden presentarse<sup>848</sup>, en nuestro caso, dentro de la fiscalidad internacional.

Como bien lo explica Ellis, el tema de las consultas vinculantes y no vinculantes tiene una importancia cada vez mayor en la práctica del derecho tributario y en materia de Derecho Fiscal Internacional ha tenido poco desarrollo, más allá que con habitualidad son canalizadas por medio del MAP de tipo consultivo<sup>849</sup>. Lemme desde la Argentina, informa, que en materia de dictámenes internacionales, la práctica indica que es una materia muy poco desarrollada y la experiencia de los Estados está desarrollada dentro de los Procedimientos de Acuerdo Mutuo de tipo consultivo (Art. 25.3), siendo la canalización de

---

<sup>848</sup> Véase a VILLAYERDE GÓMEZ, M. B.: *Las consultas a la Administración tributaria*, Marcial Pons, Barcelona, 2002, pp. 23 y ss.; La misma autora en: "El derecho a la información del contribuyente en el derecho argentino y en el derecho español. Un estudio comparado", *Revista Argentina de Derecho Tributario*, Universidad Austral *Tax Law Review*, N. 3, ed. La Ley, 2002, pp. 697 y ss; MAZZ, A.: "La consulta tributaria en el marco de la información y asistencia al contribuyente", en: AA.VV., *El tributo y su aplicación:..., Ob. Cit.*, pp. 1491 y ss.; BERTAZZA, H. J.: *La consulta tributaria vinculante, un estudio sobre el derecho comparado y el análisis del régimen en la República Argentina*, La Ley, Buenos Aires, 2007, pp. 21 y ss.

<sup>849</sup> ELLIS M. J.: "Advance ruling", IFA Israel de 1999, Volume LXXXIVb, Eilat, , p. 133; ANDERSSON, E.: IFA Londres de 1965, p. 7; RIVIER, J.M.: IFA Cancún de 1992.

dicho instrumento muy limitada en la práctica<sup>850</sup>. Dicha opinión es coincidente con las evidencias que marcan que en la actualidad existen solo un puñado de casos en España y la Argentina que se ha resultado por medio del MAP Consultivo, no así, por ejemplo, en el caso de España, por parte de las consultas de carácter vinculantes y generales realizadas a la DGT, donde existe una profusa jurisprudencia de tipo administrativo.

Este principio, conforme la jurisprudencia del STC 27/1981, de 20 de julio, se enlaza con el principio de *reserva de ley* y, en sentido más general, con el de *legalidad*, y también, la seguridad jurídica requiere certeza en la regla de derecho y prohíbe fórmulas proclives a la arbitrariedad<sup>851</sup>. Los argumentos de la sentencia referida pueden ser fácilmente trasladados a la materia que nos ocupa, en tanto el principio de legalidad está cubierto por la constitución de las facultades por medio del Convenio que forma parte de la legislación interna y por el principio de seguridad jurídica, la buena fe y la confianza legítima, gobiernan la interpretación de los Tratados Fiscales Internacionales.

En el caso de la República Argentina, la “consulta tributaria vinculante” fue incorporada al ordenamiento jurídico argentino dentro del artículo a continuación de art. 4to de la Ley 11.683, que reglamenta el procedimiento tributario, con una particularidad por demás de importante. La Ley argentina al igual que la española, nada dice sobre el objeto de la consulta. Pero el Reglamento de Argentina lo limita en materia de Convenios. La LGT española establece que los obligados podrán solicitar o formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o calificación tributaria que en cada caso les corresponda. Por lo tanto, en principio podríamos interpretar que se podría consultar de cualquier aspecto relacionado con la tributación dentro de los alcances que fija la Ley. Curiosamente, se exceptúan del ámbito de la consulta las cuestiones relativas a los Convenios internacionales, mientras en España se señala que la “interpretación y aplicación” de los mismos será uno de los supuestos tasados dotados de eficacia vinculante<sup>852</sup> y van a ser resueltos por la Autoridad Competente dependiendo de

---

<sup>850</sup> LEMME, A. F.: “Como evitar controversias interpretativas relativas a los convenios tributarios internacionales: hacia un régimen de consulta vinculante”, Editorial la Ley, Bs. As., 2010, p. 86.

<sup>851</sup> Sentencia del TS 27/1981, de 20 de julio, fundamento jurídico nro. 10.

<sup>852</sup> VILLAYERDE GÓMEZ, M.B.: (2002 b, p. 703).

cada materia, como vimos, sea la Dirección General de Tributos o la Agencia Tributaria Española.

Pareciera ser, que la Administración Tributaria de Argentina ha trasladado lo que antiguamente decía la Resolución General 858/00 a lo que en la actualidad dice la reglamentación a la continuación del art. 4º de la Ley 11.683, RG. 1.948/05, publicada en el B.O. el 04/10/05. Advertimos que la limitación de consultar sobre los Tratados Internacionales de doble imposición no viene dada por la resolución comentada, si bien restringe dicha posibilidad, sino evidentemente por una de tipo orgánico, ya que la Autoridad Competente para la interpretación y/o aplicación es el Ministerio de Economía, conforme surge de la letra de los Tratados firmados por Argentina la Secretaría de Ingresos Públicos. Por lo tanto la exclusión se da por una razón de competencias entre la Autoridad Competente y la Agencia Tributaria Argentina.

Esta posición no excluye que AFIP o sus órganos interpreten y apliquen los CDI, inclusive que imparta opinión, sólo que la misma no será vinculante. Por ello se sostiene que no habría problemas desde la Argentina vinculadas al solapamiento con respecto a la materia consultiva y si los hubiera siempre sería prioritaria la consulta realizada ante la Autoridad Competente.

### ***2.2.3.3 Los Sujetos como interesados***

La participación del contribuyente dentro del Procedimiento Amistoso, como está configurado en la actualidad, es muy limitada<sup>853</sup>. Ello tiene que ver con la configuración del Derecho Fiscal Internacional desde la base del Derecho internacional clásico. Sáinz de Bujanda lo entendía como parte del Derecho que se entabla entre naciones soberanas<sup>854</sup>. Se trazó, dentro de la creación dogmática del Derecho Internacional Tributario, la línea de la subjetividad internacional con los destinatarios del ordenamiento así calificado, es decir, entre las relaciones competenciales referida a la distribución de la potestad tributaria entre los Estados, sin incluirse a los Contribuyentes dentro de esa nómina, siendo los mismos los

---

<sup>853</sup> LANG, M.: (2010, p. 17); RUNGE, B. R.: "Mutual Agreement Procedures and the Role of the Taxpayer", *ITPJ –IBFD*, January/February 2002, pp. 16 y ss.

<sup>854</sup> SÁINZ DE BUJANDA, F.: (1985, p. 462).



principales damnificados por el conflicto de doble imposición internacional. Así, las cosas, las personas han sido excluidas del ámbito de la subjetividad internacional, por ser nacionales de un determinado Estado, por lo tanto, sujetos del ordenamiento Estatal<sup>855</sup>. Pero la incorrecta aplicación e interpretación de un CDI no solamente afecta a los Estados contratantes, sino también, a los contribuyentes que utilizan, interpretan y aplican dentro de sus autoliquidaciones, aplicación de retenciones, planificaciones fiscales, la normativa fiscal y los CDI especialmente considerados<sup>856</sup>.

No obstante lo manifestado, la posible afectación de derechos subjetivos de los contribuyentes, sean jurídicos o económicos, frente a un conflicto fiscal internacional, pueden ser la base para fundamentar su incorporación como verdaderos interesados legítimos dentro del procedimiento amistoso.

Es pues por ello que entendemos que la figura jurídica administrativa del *interesado legítimo con capacidad procesal* está vigente desde el Derecho Fiscal Internacional, atento a la pregunta formulada por la doctrina referida a si en la actualidad tiene sentido la categoría del interés legítimo<sup>857</sup>. La categoría cobra significado en la Fiscalidad Internacional en la medida en que se le niega al contribuyente carácter de parte dentro del Procedimiento Amistoso. Tanto es así que, siguiendo estos causes, difícilmente podamos afirmar de manera positiva sobre una posición activa del contribuyente como Sujeto de Derecho dentro de la relación tributaria trasladada a nivel de las relaciones internacionales y dentro de los procedimientos existentes de resolución de conflictos, como lo son: el procedimiento amistoso y el arbitraje internacional. Por ello Serrano Antón sostiene, referido a la participación del contribuyente en el Procedimiento Amistoso del art. 25 del Modelo OCDE, que “*termina donde el mismo empieza*”<sup>858</sup>, es decir, cuando el

---

<sup>855</sup> GONZÁLEZ CAMPOS, J.D. y Oros, Ob. Cit., p. 79.

<sup>856</sup> ZÜGER, M.: (2001, p. 5 y ss).

<sup>857</sup> GONZÁLEZ PEREZ, J.: “Las partes en el proceso administrativo”, *Separata de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas*, año XLIX, Nro. 74, Madrid, 1997, p. 24; NIETO, A.: “La discutible supervivencia del interés directo,” *Revista Española de Derecho Administrativo*, n.º 12, p. 39. BALBÍN, C. F.: *Manual de derecho administrativo*, 2ª ed. actualizada y ampliada, La Ley, Buenos Aires, 2013, pp. 557 y ss.; OBERDA, G. D.: “Las partes en el procedimiento administrativo,” en: TAWIL, G. S. (dir.), *Procedimiento administrativo*, Abeledo-Perrot, Bs. As., 2009, pp. 216 y ss.

contribuyente solicita la iniciación del mismo ante la Autoridad Competente. Inclusive llega al extremo de afirmar que su Derecho no nace en algunos casos vinculados con supuestos de Establecimientos Permanentes en un caso triangular<sup>859</sup>, o, en el caso, que no sea contemplado dentro de los sujetos, como pueden ser el caso de los *fideicomisos* o *trust*.

Por otro lado, el art. 34 de la Ley 30/1992, del 26 de noviembre, se refiere a la categoría de interesados como aquellos titulares de intereses legítimos y directos, cuya identificación resulte del expediente y puedan resultar afectados por la resolución que se dicte. Para la categoría de los interesados, la Ley obliga a la Administración a proceder a la comunicación de la tramitación del procedimiento.

Los Procedimientos Amistosos deberían surgir como una necesaria herramienta para hacer frente a las dificultades derivadas de la aplicación o interpretación del Tratado. El procedimiento es ampliamente criticado, en función de que lleva mucho tiempo y son las autoridades competentes son las que controlan el procedimiento. El contribuyente no tiene ninguna protección legal en particular y no tiene el Derecho de exigir el acuerdo amistoso, el mismo es potestativo de las Autoridades Competentes. El estándar básico de protección de Derechos está relacionado con ser oído, participar en el acceso a la información y a presentar toda la documentación para que se resuelva el conflicto. También tiene Derecho a ser informado sobre lo decidido con lo motivos, sea ella afirmativa o negativa de su presentación<sup>860</sup>.

#### **2.2.3.3.1 Los contribuyentes como interesados legítimos**

El principal Derecho que tendrá el contribuyente dentro del MAP es interponerlo. Tiene derecho a accionar las vías procedimentales para dar cauce al procedimiento, siempre y cuando, sea establecido dentro del plazo de “caducidad” que trae consigo el art. 25. Por ejemplo para el caso del CDI España- Argentina, el caso deberá ser planteado dentro de los

---

<sup>858</sup> SERRANO ANTÓN, F.: “La cláusula del procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional”, en: AA.VV. (Serrano Antón, F. – Dir.), *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2010, p. 1155.

<sup>859</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 177).

<sup>860</sup> LANG, M.: (2010, p.17); RUNGE, B. R.: (2002, p. 17).

tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

Frente a una tributación no conforme con el CDI, siguiendo lo prescripto por el art. 25.1 y 2, el contribuyente puede presentar su caso a la Autoridad Competente del lugar de su residencia fiscal o ante el Estado de su nacionalidad *-cuando se trata de un caso de discriminación del art. 24-*, también tiene derecho a solicitar el MAP consultivo y el MAP interpretativo, además de solicitar el intercambio de información dentro del MAP, a los fines de dilucidar la disputa. También a nuestro entender tiene derecho a la información del Estado de la causa, aportar toda la documentación necesaria y a solicitar que se lo exima de ello cuando la misma ha sido presentada ante la Agencia Tributaria en otra causa, siguiendo el artículo 34.1 K) de la Ley General Tributaria Española que establece el derecho del contribuyente a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se llevan a cabo de la forma que resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Es decir, el contribuyente tendrá *Derecho de informar y de ser informado*. También tiene el Derecho, en los casos que el CDI lo permite y para el caso que no se llegue a una resolución dentro de los dos años de haber propuesto el MAP, de interponer el arbitraje internacional al respecto.

El art. 3ro del REPA “*Derechos y deberes del obligado tributario*” trae consigo dos previsiones sobre la calidad de la intervención del contribuyente.

*La primera:* los obligados tributarios deberán facilitar a las Administraciones tributarias cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios para solucionar el caso. Dicha información y documentación deberá ser completa y exacta, y deberá ser entregada a la Administración tributaria requirente en el plazo concedido para ello. De más está decir que rige frente a la información aportada el secreto fiscal y además, las limitaciones de utilización de la misma en sede penal, siempre y cuando el contribuyente no haya sido informado que las actuaciones pueden derivar a dicha jurisdicción.

*Segundo:* los obligados tributarios tendrán derecho a iniciar los procedimientos amistoso, a ser informados del estado de tramitación del procedimiento, y a ser oídos en comparecencia ante la Administración tributaria para exponer su caso. Este último punto se

refiere ante la autoridad Competente, sea la DGT o la Agencia Tributaria, según lo hemos referenciado.

*Tercero:* el contribuyente y obligados tienen el derecho a que la autoridad competente dé impulso a las actuaciones administrativas generadas. Pensamos que la misma debe realizarse dentro del plazo fijado en cada etapa del procedimiento, sin dilaciones, de buena fe, y con total razonabilidad.

*Cuarto:* interpuesto el procedimiento tiene derecho a la suspensión del ingreso de la deuda tributaria.

La posición del contribuyente es reducida a cargar con el suministro de la información necesaria para evaluar hasta qué punto la imposición ha sido no conforme con el CDI, siendo la protección jurídica del contribuyente por demás de débil, atento a que el Derecho de suministrar la información no se relaciona de modo directo con los principios que a nuestro modo de ver deberían iluminar el procedimiento. Es por ello que sostenemos que no hay nada más arbitrario y contrario al principio de justicia, seguridad jurídica y tutela judicial efectiva, que la posición que detenta el contribuyente dentro del MAP.

Se ha superado en la actualidad, desde las diferentes ramas que componen parte del Derecho Internacional Público, y se ha dado un paso adelante al considerarse como sujetos de Derecho a las personas, dotándoles de acciones ante Tribunales Internacionales y sedes arbitrales. Situación que no ha tenido la misma suerte dentro del Procedimiento Amistoso en materia de fiscalidad internacional.

Sobre el particular, Lang manifiesta que los Convenios de Doble Imposición Internacional son habitualmente parte de dos sistemas legales distintos y la impugnación de actos derivados de los mismos se realiza con la necesaria coordinación en la mayoría de los casos. Si una persona entiende que el Convenio de Doble Imposición no ha sido correctamente aplicado, normalmente impugnará el acto de liquidación de la autoridad fiscal competentes del Estado en el que resida ante un Tribunal administrativo, para luego, una vez agotada la vía administrativa, impugnarla en los Tribunales judiciales de dicho país. A opción del contribuyente, puede además interponer, el caso a las Autoridades Competentes por medio del Procedimiento Amistoso. Los estándares legales del contribuyente son más bien escasos o inexistentes y tienen un perfil muy bajo. Lang

sistematiza los aspectos esenciales indicando que en muchos países no está ni siquiera garantizada que el contribuyente pueda instar el procedimiento amistoso ante las Autoridades Competentes; tampoco tiene garantizado que el contribuyente puede exigir el inicio del mismo o su acceso, frente a un rechazo del procedimiento, a un control judicial suficiente. Además, tampoco existen garantías sobre la ejecución del Acuerdo Amistoso, una vez que se ha llegado al mismo. Así, también, en muchas situaciones se les niega ser parte o interesado al MAP. Por último, el contribuyente no tiene ningún mecanismo de carácter legal para asegurar que las autoridades competentes de los Estados están de buena fe realizando todos los esfuerzos posibles para encontrar una solución al problema planteado<sup>861</sup>.

Como se advirtió, en el año 2008, frente a un verdadero cambio de paradigmas, se incluyó la previsión del arbitraje para aquellas causas que no habían tenido respuestas al contribuyente dentro de un periodo de dos años. Nos dice el art. 25.5 (2) que las Autoridades Competentes que no puedan ponerse de acuerdo para resolver el caso dentro del plazo de dos años desde la solicitud del caso a la Autoridad Competente del otro Estado contratante, “a instancia del contribuyente”, se someterá a arbitraje toda cuestión irresoluta relacionada con ese caso.

Se advierten dos cuestiones. El arbitraje surge como excepción y como complemento del Procedimiento Amistoso. Para las cuestiones que no se han resuelto dentro del plazo de dos años. Segundo, el arbitraje se traba a instancias exclusiva del contribuyente.

Con lo cual, surge el derecho de solicitar, a partir de los dos años desde la interposición de la acción ante la Autoridad Competente, toda cuestión no resuelta dentro de dicho plazo. Y no puede ser negado por la Autoridad Competente, salvo que exista un problema con el término mencionado, es decir que no se hayan cumplido los dos años y otras cuestiones que serán expuestas llegado el momento.

---

<sup>861</sup> LANG, M.: (2010, p. 17).

#### ***2.2.3.4.- Derechos y Deberes del Obligado Tributario dentro del Procedimiento Amistoso***

La posición del contribuyente dentro del procedimiento es bastante endeble. Situación que ha generado muchas críticas desde la doctrina especializada. Como se advirtió, la posición del contribuyente es cargar con la obligación legal de suministrar toda o la mayor cantidad de información necesaria para que el caso esté en condiciones de ser resuelto. Ciertamente es que el hecho de garantizarse el derecho a presentar prueba documental no garantiza que la autoridad competente la valore y por lo tanto resuelva en consecuencia. La Autoridad Competente, al no estar de acuerdo con el planteo realizado, puede, sin más, ignorar la documentación presentada por el contribuyente. Así también, en idéntico sentido, encontramos al Convenio sobre la corrección de beneficios entre empresas asociadas de la Unión Europea.

El REPA, dentro de su artículo 3º, concedió una enorme importancia a la obtención de información por parte de la Administración Tributaria, de documentación, informes suficientes, para que se forme opinión de los hechos sobre los que versa el procedimiento en vista a la resolución<sup>862</sup>. Dentro de este contexto, los obligados tributarios deberán facilitar a las Administraciones tributarias cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios para solucionar el caso. Dicha información y documentación deberá ser completa y exacta y deberá ser entregada a la Administración tributaria requirente en el plazo concedido para ello.

La información para el Procedimiento Amistoso es por demás de relevante, de esa forma lo han establecido los foros y estudios de organismos especializados. Si bien la información es por demás de importante en todo procedimiento, inclusive sobre otros medio probatorios, dudamos que sean los únicos derechos y obligaciones dentro del transcurso del procedimiento, de acuerdo con los estándares del derecho procesal aplicables a la materia. Que sea un procedimiento excepcional y especial no implica que el contribuyente no goce de los derechos básicos consagrados dentro de las Garantías de los Derechos Humanos, como lo hemos fundamentado.

---

<sup>862</sup> LÓPEZ RIBAS, S.: "Procedimientos Amistosos en materia de imposición directa", Crónica Tributaria, Num. 131/2009, pp. 45 y ss.

Con relación con el derecho de los contribuyentes y otros obligados dentro del MAP, encontramos los siguientes:

- a) Derecho a presentar el caso a la Autoridad Competente.
- b) Derecho a ser informado del estado de su tramitación y cuando lo requiera a la Autoridad Competente. Deben informar los avances significativos del procedimiento cada vez que sea necesario.
- c) Derecho a ser oído dentro del Procedimiento y conjuntamente con la presencia de la Administración Tributaria a los fines de exponer el caso y fijar posición sobre el mismo.
- d) Tiene derecho una vez transcurrido los dos años sin acuerdo por parte de las autoridades competentes a interponer el arbitraje, siempre y cuando el mismo resulte previsto dentro del CDI.
- e) Por último, tiene Derecho de aceptar o no el acuerdo que las partes han arribado.
- f) También tiene Derecho, si corresponde su caso y de hecho de la interpretación y aplicación conforme resulta favorable y se entiende que la liquidación es inexigible, si se ha pagado la pretensa deuda tributaria, de conformidad con el artículo 131.3. del Real Decreto 1065/2007, a la devolución cuando así resulte de un Procedimiento Amistoso. Además, son aplicables los casos de interrupción de la prescripción con referencia al derecho de devolución o repetición (art. 68.3 de la Ley 58/2003, 17 de diciembre).
- g) Tiene Derecho a la suspensión de ingreso de la deuda por el hecho de interponer el Procedimiento Amistoso. Ello es derivado del apartado 6 de la Disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley del Impuesto a la Renta de No Residentes.
- h) Tiene Derecho a que no se devenguen intereses de demora durante la tramitación de un procedimiento amistoso. Ello se debe a la previsión del nuevo apartado 5º introducido por la Ley 4/2008, del 23 de diciembre.

### **III. DESCRIPCIÓN DEL PROCEDIMIENTO: INICIO. DESARROLLO Y FINALIZACIÓN**

#### **3.1 INICIO DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

En relación al inicio del procedimiento amistoso, en lo referente al inicio del Procedimiento Amistoso, podemos encontrar una duda. Si se refiere a la presentación del contribuyente ante la Autoridad Competente, o en su caso cuando ella es admitida por la Autoridad Competente de la residencia y es comunicada a la otra Autoridad Competentes para el inicio de la fase internacional. La doctrina se refiere a ella de manera ambivalente. Conocer de manera precisa en que momento inicia el Procedimiento Amistoso tiene una gran trascendencia a los fines de la suspensión del cobro compulsivo de la deuda tributaria y sobre la suspensión de los intereses de demora. Además, desde cuándo se van a tornar operativos las obligaciones y derechos de los contribuyentes y obligados dentro del procedimiento.

##### **3.1.1 LA FASE NACIONAL DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

La fase inicial, unilateral o nacional del MAP comprende desde el momento en que se produce un *acto contra-convencio* y el contribuyente hace uso del derecho de petición, a los fines de evitar la doble imposición internacional. Dicha fase se comprende desde la solicitud por el contribuyente o responsable, hasta que la Autoridad Competente emite una decisión que satisfaga el planteo iniciado por el contribuyente, ya sea eliminando la medida de la Administración Tributaria contraria al Convenio o, si no es capaz de hacerlo o si fuera tomada por el otro Estado Contratante, se procede a dar inicio a la vía amistosa informando de ella a la otra Autoridad Competente.

Dentro de la fase nacional se presentan algunas cuestiones a las cuales nos referiremos a continuación.



### ***3.1.1.1.- Actos que pueden dar origen a un Procedimiento Amistoso***

Todo acto administrativo que “implique” o “pueda implicar” para una persona - *ciudadano contribuyente*- una imposición que no sea conforme con el Convenio, habilita a presentar una solicitud de procedimiento amistoso. La imposición no conforme puede ser concreta o potencial. De allí la naturaleza de signo “declarativo” del procedimiento. El párrafo 9o del MCOCDE 2014 establece que el procedimiento se aplica en los casos en que la Administración Tributaria adopte una medida que entrañe una doble imposición, jurídica o económica.

El Manual para la aplicación efectiva del Procedimiento Amistoso, versión de febrero de 2007, conceptualiza lo que entendemos como doble imposición jurídica o económica. Dentro de los aspectos destacados que podrán dar curso a un MAP, estarán vinculados con la determinación del país de la residencia del contribuyente, el tratamiento sobre los tipos de rentas y los beneficios del CDI, los tipos de retención del impuesto en relación con los tipos de pagos internacionales, y cuestiones vinculadas con la dobles imposiciones. Dentro del puto 1.1.2. (Doble imposición -jurídica y económica) del Manual de Procedimientos Amistosos de la OCDE define a ambos tipos de cuestiones que conforman una imposición no conforme con el convenio.

Pueden mencionarse los siguientes casos, conforme los Comentarios al MC OCDE, en su párrafo 9°:

a) Los referidos a la atribución de beneficios a un establecimiento permanente en aplicación del apartado 2 del art. 7;

b) La imposición en el Estado del deudor, en el caso de relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo, de la parte en exceso de intereses y regalías en aplicación de las disposiciones del artículo 9, del apartado 6 del art. 11 o del apartado 4 del art. 12;

c) Los casos de aplicación de una legislación referente a la subcapitalización cuando el Estado de la sociedad deudora ha considerado los intereses como dividendos, en la medida en que este régimen esté basado en cláusulas de un Convenio que se correspondan, por ejemplo, al art. 9 o al apartado 6 del art. 11;

d) Los casos en que la ignorancia de la situación de hecho del contribuyente determina una aplicación inexacta del Convenio, especialmente en lo que se refiere a la determinación de la residencia (apartado 2 del artículo 4), a si existe un establecimiento permanente (art. 5) o al carácter temporal de los servicios prestados por un asalariado (apartado 2 del art. 15).

Así también, el Modelo detalla casos referidos a los supuestos de ajustes correlativos o correspondientes de conformidad con el art. 9.2 (CMOCDE), párrafos 10 a 12.

El modelo afirma que no necesariamente debe relacionarse la configuración de la doble imposición jurídica o económica con una imposición no conforme con el Convenio, ya que existen situaciones en que la doble imposición no se ha generado aún y está en estado potencial, con una gran probabilidad que ella se genere. Así debe observarse que el Procedimiento Amistoso, a diferencia de los mecanismos de resolución de controversias previstos en el Derecho interno, puede iniciarlo un contribuyente sin esperar a que la imposición que considere “no conforme al Convenio”, le haya sido liquidada o notificada. Para que el contribuyente en cuestión pueda iniciar tal procedimiento, es preciso y suficiente con que determine que “las medidas tomadas por uno o por ambos Estados” entrañan una imposición que implica un riesgo no sólo posible, sino probable.

Las recomendaciones realizadas por el Modelo de Convenio no siempre son aplicadas por los Tribunales. Por ejemplo en el caso de España, las Sentencias del Tribunal Supremo del 30 de junio de 2000, 15 de abril de 2003 y 25 de junio de 2004, se identificó la imposición no conforme con la existencia de una doble imposición concreta. En igual sentido, si un Estado infringe el Convenio pero no existe doble imposición al momento de la solicitud, o, en el caso de existir una amenaza de una doble imposición pero la misma no es efectiva, Canadá, Gran Bretaña, Grecia y Japón, ven en ello un argumento de peso para el rechazo de la solicitud del Procedimiento Amistoso.

El REPA no establece esta cuestión. Con referencia al inicio del MAP nos dice que dentro del art. 3.2 que los obligados tributarios tendrán Derecho a iniciar los procedimientos previstos en el artículo 1. El artículo primero se refiere a dos tipos de procedimientos amistosos, a) el MAP previsto en los Convenios para Evitar la Doble Imposición y b) El MAP previsto en el Convenio 90/436/CEE de 23 de Julio de 1990. Nada

dice con referencia a que como presupuesto del inicio del procedimiento debe darse un supuesto concreto de Doble Imposición Internacional. Pero del art. 4o del Reglamento Español que infiere que cualquier persona que considere “que las medidas adoptadas por la Administración tributaria española implican o pueden implicar para ella una imposición” que no esté de acuerdo con las disposiciones del convenio, “podrá someter su caso a la autoridad competente”. Si bien no se lo establece de manera expresa el REPA sigue el MCOCDE en su art. 25 en la locución “pueden implicar” lo que denota que el contribuyente está legalmente legitimado de interponer el procedimiento si la doble imposición está en estado potencial. Además el art. 6.1.c., cuando enumera los requisitos de la solicitud, indica que la solicitud de inicio se formulará mediante un escrito dirigido a la Autoridad Competente, que deberá contener como mínimo la siguiente información: c) El artículo del convenio que el obligado tributario considera que no se ha aplicado correctamente y la interpretación que el propio obligado tributario da a ese artículo, y, d) Descripción detallada de los hechos y circunstancias relevantes relativos al caso (...). No indica que se detalle o describa la doble imposición producida, sino más bien se detalle la cláusula del Convenio que ha sido incorrectamente aplicado y la interpretación del propio obligado sobre el mismo, así como los hechos y las circunstancias relativos al caso.

Es pues por ello que Martín Jiménez afirma que El RD 1794/2008, que aprobó el Reglamento de MAP, parece, más bien, decantarse por admitir la posibilidad de solicitar el inicio del MAP cuando existan actos no conformes con el CDIs que no tienen necesariamente que implicar “doble imposición”, sino sólo aplicación incorrecta por uno de los dos Estados del CDIs, así se podría deducir de una interpretación conjunta de los art. 4 y 6.1.c) RD 1794/2008. En el informe general de Koch de IFA 1981 se indica que la aplicación del Procedimiento Amistoso es extensiva a las tributaciones que infringen las cláusulas del Convenio. Pero indica que, en relación con el Convenio tipo de la OCDE (1977) se comprueba que son más frecuentes las discrepancias limitadoras que los casos en que se amplían las facultades de los solicitantes del procedimiento. Además, el párrafo 14 Comentarios al art. 25 MCOCDE, aclara que la posible existencia de imposición no conforme con el convenio debe determinarse desde la perspectiva del contribuyente.

Compartimos la posición amplia sobre la admisión de la solicitud de MAP y pensamos que frente a una reglamentación en la República Argentina es la posición que debe adoptarse.

Sostuvimos que el contribuyente, desde una posición amplia, no es necesario que se dicte un acto administrativo para que el contribuyente esté habilitado a interponer la acción. El MCOCDE dentro del párrafo 14 nos dice que aun cuando la opinión de éste sobre la certidumbre o probabilidad de la existencia de esa imposición debe ser razonable y fundarse en hechos demostrables, las autoridades fiscales no deben rechazar considerar la solicitud de inicio de un procedimiento instado en virtud del apartado 1 meramente por considerar que no se ha demostrado (por ejemplo atendiendo al criterio probatorio basado en la “consideración de la probabilidad” contenido en la legislación interna) que vaya a darse dicha imposición no conforme con el Convenio.

Este criterio es confirmado por la legislación Española, en tanto el REPA nos dice en su art. 6 “Solicitud”, 2 “A la solicitud se acompañará”, b) En el caso de que existan, copias del acto de liquidación, de su notificación y de los informes de los organismos de inspección o equivalentes en relación con el caso. Como se observa la reglamentación española advierte que nos es necesario acompañar las copias del acto de liquidación, ya que utiliza la locución, “*en caso de que existan*”. De no existir, por ser una presentación temprana, nada obsta para presentar un caso anterior a la existencia de un acto administrativo formal. Si bien, lógicamente, tal creencia o sospecha del contribuyente debe ser “razonable” y estar basada en datos o hechos “objetivos”, las Autoridades Competentes no deben rechazar la solicitud del contribuyente por no tener pruebas concretas de que pueda producirse una imposición no conforme con el CDI.

En este punto existe una limitación puesta por el nuevo párrafo 15 (*incorporado en la reforma de MCOCDE 2008*) que infiere que dado que las primeras actuaciones que deben realizarse en un Procedimiento Amistoso pueden llevarse a cabo desde una fase muy temprana, sobre la base de la mera probabilidad de que ocurra una imposición no conforme con el Convenio, a los efectos de determinar el inicio del período de dos años al que se hace referencia en el apartado 5 del art., la presentación del caso a las Autoridades Competentes sobre la base de tal probabilidad no se consideraría como inicio del procedimiento. Lo que

pretende el Modelo en dicho caso es que las causas que lleguen a ser arbitrables no sean sobre una mera probabilidad sino que estén dados los elementos y la plataforma fáctica del mismo, que en definitiva se trate de un caso justiciable.

Por último, es necesario hacer referencia a la Doctrina de la Dirección General de Tributos Española, donde se ha delimitado dos tipos de actos que podrían dar inicio a un procedimiento de este tipo: a) La errónea calificación de una renta en una disposición de un CDI por el Estado de la fuente; b) La corrección al alza de los precios de transferencia en operaciones vinculadas por autoridades extranjeras.

### ***3.1.1.2.- Legitimación Activa para interponer un procedimiento amistoso***

El art. 25.1 del MCOCDE se refiere a la legitimación para interponer el procedimiento amistoso. Los dos aspectos centrales que marca este artículo sobre la legitimación están referidos: a) Una persona que las medidas adoptadas por la Administración Tributaria del Estado, y, b) la residencia. Debe ser una persona que se sienta agraviado por la aplicación o interpretación del CDI y que además sea residente del Estado. También existe otra previsión en el art. 25.1 relacionada con una persona que su agravio esté relacionado con la discriminación, se exige que sea nacional.

Como se observa, el término persona es amplio. No se habla tan sólo del contribuyente. Dentro del término están incorporados los diversos tipos de responsables e interesados, es decir el retenedor y el responsable, que podrían ser afectados en la aplicación e interpretación del CDI con referencia a las medidas adoptadas por uno u otro Estado Contratante, es decir una imposición no conforme con el CDI. En este caso estarán legitimados para interponer el MAP.

Pueden presentarse situaciones en las cuales un contribuyente, obligado o responsable, cambia la residencia en varias oportunidades, existiendo conflicto donde el mismo va a entablar la acción. Los comentarios al Modelo indican que debería plantearse tomando como referencia el periodo impositivo cuestionado relacionado con la residencia a ese momento. El párrafo N° 17 del MC OCDE sostiene al respecto que si con posterioridad a la medida o imposición discutidas, el contribuyente cambia su residencia al otro Estado contratante, deberá dirigir su reclamación a la Autoridad Competente del Estado donde ha

sido residente durante el año respecto del cual se ha determinado o va a determinarse la imposición. Muchas veces los Estados pueden negar dicha interpretación y exigir que se entablada en el Estado de residencia Actual. Situación que puede generar problemas dentro del procedimiento y negarse la vía de acceso al MAP.

Pensamos que la legitimación está dada más por el agravio producido más que por el Estado de la residencia, debiéndose adoptar un criterio amplio en la interpretación del mismo, y permitir el acceso de todo reclamo siempre y cuando el agravio, actual o potencial, sea acreditado.

Dentro de esta línea argumentativa el Modelo nos dice que los Estados contratantes que lo estimen preferible podrán acordar con los contribuyentes la posibilidad de dirigir de forma potestativa sus reclamaciones a la autoridad competente de uno u otro Estado.

En este caso, el apartado 1 deberá modificarse:

*“1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente de cualquiera de ellos...”*

Lo cierto es que dicha previsión no fue incorporada en ningún tratado firmado por España o la Argentina, pero la misma tiene de positivo ser extremadamente práctica y garantizar el acceso al procedimiento amistoso.

Con referencia a la legitimación el REPA indica diferentes situaciones relacionadas con el MAP, por ejemplo: a) Régimen del Procedimiento Amistoso cuando es iniciado ante las autoridades competentes españolas por acciones de la Administración tributaria española; b) Régimen del Procedimiento Amistoso cuando es iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado por acciones de la Administración tributaria española; c) Régimen del procedimiento cuando es iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado por acciones de la Administración tributaria de ese otro Estado; d) Régimen del

Procedimiento Amistoso cuando es iniciado ante las Autoridades Competentes españolas por acciones de la Administración tributaria del otro Estado<sup>863</sup>.

En cada uno de los supuestos se desarrolla el aspecto vinculado con la legitimación del contribuyente u obligados.

Con referencia al primer supuesto, el inicio del Procedimiento Amistoso ante la Autoridad Competente Española por acciones de la Administración tributaria española, el art. 4 del REPA nos dice que: *“Cuando así esté dispuesto en un convenio o tratado para evitar la doble imposición firmado o suscrito por España, cualquier persona, que sea residente en España en el sentido definido por el correspondiente convenio y que considere que las medidas adoptadas por la Administración tributaria española implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté de acuerdo con las disposiciones del citado convenio, podrá someter su caso a la autoridad competente”*.

Es decir para un caso de aplicación e interpretación del CDI donde la medida contraria al Convenio es tomada por la Autoridad Tributaria Española frente a una persona residente en el Estado Español para estar legitimado deberá contar con los dos requisitos enunciados de ser una persona alcanzada subjetivamente por el Convenio y ser residente en dicho Estado conforme las reglas del CDI firmado por España.

En idéntica sintonía, encontramos a la Resolución de la DGT de España, del 31 de enero de 2005, que reconoció que un nacional español residente en Irlanda debe iniciar el PA ante las Autoridades Competentes irlandesas, incluso haciendo alusión a que la Autoridad Competente que había vulnerado el CDI España- Irlanda eran la irlandesa. Se daba en el caso el estándar de Residencia fuera de España y Convenio vulnerado por la otra Autoridad Competente, el CDI legitimaba a la interposición dentro del otro Estado Contratante.

---

<sup>863</sup> Nos dice Martín Jiménez que la legislación española distingue de una manera un tanto artificial entre cuatro tipos de Procedimientos Amistosos iniciado ante autoridades españolas por actos de la Administración española, art. 4-12, iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado contratante por actos de la administración española, art. 16, iniciado ante las autoridades del otro Estado por acciones de la administración de ese Estado, art. 17-10, e iniciado ante las autoridades competentes españolas por acciones de la administración tributaria del otro Estado; en los supuestos segundo y tercero sería extraño que, al margen de lo dispuesto en los CDIs, la legislación española regulará la legitimación activa y, sin embargo, los art. 16 y 17 RD 1794/2008 lo hacen, aunque se limitan a recoger las indicaciones del art. 25 MC OCDE).

La segunda situación está referida con el Procedimiento Amistoso previsto en los CDI ante la Autoridad Competente de otro Estado por acciones de la Administración Tributaria Española. Ello está establecido dentro del Capítulo II del REPA, enunciado dentro de un único artículo, el art. 16 “*Normativa aplicable al inicio, desarrollo y ejecución de las actuaciones*”. Con referencia a la legitimación indica que cuando el procedimiento amistoso incluido en los CDI firmados por España, se inicie ante las Autoridades Competentes de otro Estado, por acciones de la Administración tributaria española, estarán legitimados para solicitar el inicio de este procedimiento:

a) Cualquier persona que sea residente en ese otro Estado en el sentido definido por el convenio y que considere que las medidas adoptadas por la Administración española implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté de acuerdo con las disposiciones del citado convenio;

b) Las personas nacionales del otro Estado que consideren que se ha producido un supuesto de discriminación en el sentido definido en los propios convenios.

La tercera situación a la que se refiere el Reglamento Español relacionada con la legitimación, dentro del Régimen de Procedimiento Amistoso cuando es iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado por acciones de la Administración tributaria de ese otro Estado, la encontramos en el Capítulo III del Reglamento, art. 17.

El primer punto del artículo 17 indica que cuando el Procedimiento Amistoso se inicie ante las Autoridades Competentes del otro Estado por acciones de la Administración tributaria de ese otro Estado, estará legitimada para solicitar el inicio de este procedimiento cualquier persona que sea residente en el otro Estado en el sentido definido por el correspondiente convenio y que considere que las medidas adoptadas por la Administración tributaria del citado Estado implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté de acuerdo con las disposiciones del citado convenio.

Lo interesante de este punto es haber legislado una situación de hecho extraterritorial, que le corresponde legislarla al otro Estado Contratante. Pareciera ser que el hecho de que sea la Administración Tributaria Española la cuestionada por la inconsistente aplicación o interpretación del CDI le daría la competencia normativa en dicho caso. En todo caso, el Reglamento Español va más allá de su jurisdicción territorial y de sus competencias de



carácter normativas. Lo que no agrega nada nuevo a lo que ya hemos manifestado en las páginas anteriores. Pero desde un punto de vista práctico puede ayudar a los casos que no exista reglamentación en el otro Estados Contratante a los fines de ser canalizados de manera correcta. El operador jurídico deberá tener en cuenta el Reglamento Español al momento de interponer un caso ante la Autoridad Competente del otro Estado Contratante, lo que en puridad parece un exceso en la reglamentación del mismo y de las pretensiones del Estado Español.

La cuarta situación regulada en cuanto a la legitimación, está relacionada con el Régimen del Procedimiento Amistoso cuando es iniciado ante las Autoridades Competentes españolas por acciones de la Administración tributaria del otro Estado. La misma está regulada en el art. 20.1 del Capítulo IV del Reglamento Español (REPA).

En similar sentido que otras situaciones, cuando el procedimiento a que se refiere el artículo 1.1.a) del REPA se inicie ante las Autoridades Competentes españolas por acciones de la Administración tributaria del otro Estado, y así esté dispuesto en un Tratado para Evitar la Doble Imposición firmado o suscrito por España, cualquier persona que sea residente en España en el sentido definido por el Convenio correspondiente y que considere que las medidas adoptadas por la Administración Tributaria del otro Estado implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté de acuerdo con las disposiciones del citado convenio, podrá someter su caso a la Autoridad Competente Española. También podrá someter el caso a las Autoridades Competentes Españolas, aquellas personas de nacionalidad española que consideren que se ha producido un supuesto de discriminación dentro del CDIs.

Con referencia al art. 25.3, para el MAP de naturaleza interpretativa, la sujeción activa la tienen los Estados Contratantes, en las funciones de las Autoridades Competentes en principio. Pueden existir dudas si el contribuyente y otros obligados pueden interponer un MAP interpretativo. Pensamos que sí. Además, en muchas situaciones, en la práctica se ha dado que un caso comienza a configurarse dentro del art. 25.1 y atento a la expansión del mismo termina siendo configurado como un MAP interpretativo, solucionando el caso concreto y previniendo los que se generen en el futuro. El párrafo 53 de los Cometarios al art. 25.3 indica que dicho apartado atribuye a las “autoridades competentes de los Estados

contratantes” el poder de solventar por medio de acuerdo amistoso las dificultades que puedan producirse en la interpretación de aquel, por medio del MAP interpretativo.

### ***3.1.1.3.- Legitimación Pasiva receptora del Procedimiento Amistoso***

Los legitimados pasivos son los Estados Contratantes, dentro de uno de los aspectos subjetivos del procedimiento. Recordemos que las relaciones dentro del procedimiento se traban en un primer lugar entre los Estados. Un Estado por medio de su Autoridad Competente va a recibir del otro Estado contratante la solicitud de inicio de la etapa internacional dentro del procedimiento. La sujeción pasiva se traba en dicho momento con la recepción del mismo.

También puede interpretarse, de hecho, dentro del término de la legitimación pasiva, que es la autoridad competente que recepciona la solicitud del MAP en el Estado de la residencia o nacionalidad, según el caso.

Con referencia al art. 25.3 MAP interpretativos, se observa que la Convención de Viena de 1969 omite indicar quien es competente para interpretar los Tratados. El Modelo de Convenio de la OCDE nos recuerda que dentro del párrafo 53 descripto que las funciones de interpretación del CDI no corresponde sólo a “la Autoridad Competente” designada en el Convenio, sino también a otras autoridades (Ministerio de Asuntos Exteriores, tribunales) interpretar los tratados y acuerdos internacionales y que, incluso a veces, tal posibilidad está reservada exclusivamente a estas autoridades. Es el caso de España: nos encontramos con las funciones consultivas (art. 21.3 de la Ley Orgánica de 22 de abril de 1980) del Consejo de Estado, siendo el Alto Cuerpo Consultivo del Estado Español. Sus funciones e intervención en asuntos que están relacionados con las dudas y discrepancias que surjan en la interpretación o cumplimiento de tratados, convenios o acuerdos internacionales en los que España sea parte, con lo cual, en principio, el Consejo de Estado debería intervenir en MAP de naturaleza interpretativa.

#### ***3.1.1.4.- Plazo para interponer el Procedimiento Amistoso***

Con referencia al plazo de interposición del Procedimiento Amistoso, la legislación de España es respetuosa con el plazo mencionado en cada uno de los Convenios firmados o suscritos por España. Nos dice el art.o 5 del REPA que la solicitud para iniciar el procedimiento deberá presentarse antes de la finalización del plazo que disponga el respectivo Convenio, contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto de liquidación o equivalente que ocasione o pueda ocasionar una imposición no conforme con las disposiciones del convenio. El art. 25.1 MCOCDE dispone que el contribuyente y otros obligados deben presentar su caso ante la Autoridad Competente “dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la acción que resulte en una imposición no conforme con las disposiciones del Convenio”.

El cómputo del plazo no estaba especialmente claro en los Comentarios al art. 25 MC OCDE anteriores a 2008. Fue una de las modificaciones realizadas a partir de ese Modelo de gran trascendencia para clarificar algunas cuestiones, como veremos (2008).

El plazo para interponer el mecanismo de Procedimiento Amistoso se diferencia del plazo que existe para la ejecución del acuerdo amistoso. Ambos dos son los aspectos temporales que se marcan dentro del art. 25 del MCOCDE y sus comentario,s que es digno de ser diferenciados ya que la cuestión puede prestarse a confusiones.

Es primer término, como lo hemos manifestado, no es un plazo de prescripción sino de caducidad de la acción para interponer el Procedimiento Amistoso. Así lo ha entendido la doctrina en tanto afirma que es importante determinar cuáles son los efectos del transcurso del plazo. Palao Taboada responde dicho interrogante afirmando que cumplido el plazo caduca la facultad de iniciativa del contribuyente para interponer el Procedimiento Amistoso<sup>864</sup>. No habría plazo de caducidad para el art. 25.3 cuando el mismo es instado por el Estado, frente a la caducidad del término para instar el procedimiento por parte del contribuyente y responsable (art. 25.1. y 2), no obsta para que lo realice el propio Estado de la residencia de oficio, que podrá ser aprovechado por el contribuyente dentro del plazo de prescripción.

---

<sup>864</sup> PALAO TABOADA, C.: (1972, p. 322).

De conformidad con el art. 25.1 del MCOCDE, la interposición del Procedimiento Amistoso debe realizarse dentro de los tres años siguientes a la fecha de la notificación de la medida que implique una imposición no conforme con las disposiciones del CDI.

Dentro del proyecto de MCOCDE de 1963 no se establecía ningún plazo para el ejercicio de la acción por parte de la persona a la que se refiere el punto primero, es decir el legitimado para la acción. Incluso el informe del Comité Fiscal de la OCDE de 1963 recomendaba que el plazo que se fije entre los Estados Contratantes en forma bilateral y que sea suficientemente amplio. Con el MCOCDE de 1977 se incluyó el límite de 3 años de caducidad para la interposición de la acción del art. 25.1. Los comentarios del año 1977 sostenían que el plazo de caducidad debía tenerse como mínimo (por el plazo de tres años) y en beneficio de los contribuyentes, así indicaba que podía ser ampliado el plazo bilateralmente.

Para el Reglamento de Procedimiento Amistoso el plazo que fijen los Tratados deberán contarse a partir del día siguiente -interpretamos día hábil siguiente- a la notificación del Acto Administrativo de Liquidación de la deuda tributaria o a la notificación de un acto equivalente, que ocasione o pueda ocasionar una imposición no conforme con las disposiciones del Convenio.

El modo en que se cuenta el cómputo es esencial para no caer en confusiones que pueden perjudicar un caso, ya que es un presupuesto de la admisibilidad del procedimiento.

En este punto son varias las cuestiones para analizar:

a) El contribuyente puede iniciar el procedimiento con anterioridad a que exista un acto administrativo de liquidación o de determinación de oficio de la deuda tributaria. El momento de 3 años se fija desde el día siguiente al que es notificada la liquidación de la deuda tributaria. Pero el contribuyente podría interponer un MAP frente a un cambio legislativo o interpretativo que podría dar lugar a una imposición no conforme con el CDI.

La sentencia de la Audiencia Nacional del 14 de junio de 1999, ni la Sentencia del Tribunal Supremo del 15 de abril de 2003, pusieron énfasis en el aspecto formalista que no se contaba con un acto de liquidación. En el primer caso el contribuyente inició el MAP con la notificación del acta de disconformidad, sin que existiera aún un verdadero acto administrativo configurado en materia tributaria, sólo un acto de trámite.

Los nuevos comentarios del Modelo de 2008 son flexibles en la cuestión y admiten la posibilidad de iniciar un Procedimiento Amistoso cuando aún no exista un acto administrativo formalmente notificado e incluso, cuando por ejemplo tras una reforma legislativa la posición del contribuyente se vea perjudicada e interprete que podría ocasionarle un perjuicio vinculado con una imposición no conforme con el Convenio.

b) Sobre qué tipo de acto administrativo notificado y a partir del cual acto comienza a computarse el plazo, el Comentario al art. 25 sostiene que habrá que estar a lo que la ley interna fije. La disposición que fija el cómputo del plazo de tres años a partir del día de la primera notificación del acto que liquida o determina la deuda debe interpretarse de la manera más favorable al contribuyente. Se comienza a computar a partir de la notificación efectiva o fehaciente de la medida. Desde el acto de imposición propiamente dicho notificado de manera expresa al contribuyente, con el pleno conocimiento del mismo por parte del obligado.

Nos dice el párrafo 22 del Modelo que, en ausencia de normativas internas referidas a la notificación, se considerará que ésta se ha efectuado bien en el momento de la percepción física efectiva o, cuando no pueda estar documentada suficientemente, el momento en que cabría esperar, en condiciones normales, que la notificación llegue a la dirección remitida. Así también, debe tenerse en cuenta que debe ser interpretado, esta última previsión, de la forma que resulte más favorable para el contribuyente. No coincidimos con dicha previsión. La notificación es un estado de conocimiento, si el contribuyente niega estar notificado y no existe documentación suficiente que prueba su notificación, sería por demás de arbitrario presumir que la notificación se debió haber realizado “el momento en que cabría esperar, en condiciones normales, que la notificación llegue a la dirección remitida”. En dicho supuesto, a falta de pruebas, debe entenderse que el contribuyente no está notificado con lo cual el transcurso de los tres años no ha comenzado y conoce, a partir de su planteo de MAP de la medida aludida.

c) Otro aspecto relevante está relacionado con el supuesto, donde se menciona el término “*puede ocasionar*” y la causa del agravio está vinculado con el cambio normativo. La doctrina se pregunta desde cuando debería contarse el plazo de caducidad, si desde la vigencia de la norma o desde la aplicación de la misma, cuando de manera efectiva se

constata que la medida de la Administración Tributaria es contraria al Convenio. Serrano Antón infiere que el supuesto no está claro y no se sabe con certeza, si es necesario esperar que el Acto Administrativo de Liquidación quede efectivamente notificado, o bien el cómputo del plazo se realiza desde el momento de la promulgación y publicación de la norma. Sostiene que la única forma de coordinar ambas cuestiones, teniendo a la vista los Comentarios al art. 25 de la OCDE, Modelo de 2008, es que el plazo esté abierto desde que se promulga la norma que pueda ocasionar una imposición no acorde al CDI, y perdura hasta los tres años posteriores a la notificación efectiva del acto administrativo de liquidación de la deuda tributaria<sup>865</sup>. Grafica que el contribuyente se va a encontrar en un momento de espera, por un lado, o puede tomar la actitud de iniciar la “reclamación” por lo que no es necesario un acto administrativo de liquidación o determinación notificado al contribuyente. Ya en otros foros se había solicitado el reconocimiento de esta posibilidad que ahora queda clara en los Comentarios al MCOCDE 2008 (los trabajos del Foro Europeo de Precios de Transferencia, la Recomendación de la Comisión del 23 abril 2004, que recoge éstos últimos y el propio Código de Conducta para el desarrollo efectivo del Convenio 90/436/CEE).

d) Otro aspecto central de discusión está referido a que es lo que se entiende por el término notificación del acto de liquidación “o equivalente”. Podríamos preguntarnos cuando estaríamos en presencia de un acto que sea equivalente al acto administrativo de liquidación. Esta cuestión es por demás de controversial. A mayor razón cuando analicemos la cuestión y tratemos de interpretarla con los Comentarios al MCOCDE, art. 25, párrafo 23 y 24.

El Comentario se refiere a las situaciones de las “auto-liquidaciones”, “retenciones en la fuente”, “la denegación de una devolución o repetición”, “el ajuste de una solicitud de devolución”, “la notificación de la denegación de la desgravación”. Todos ellos son ejemplos de situaciones asimiladas a actos administrativos de liquidación de la deuda tributaria.

d.1.) Con referencia a las auto-liquidaciones advertiremos que podremos encontrarnos con dos situaciones. La primera que el contribuyente declare aplicando la normativa

---

<sup>865</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 189).

contraria al CDI, es decir la legislación nacional. La segunda que el contribuyente declare en conformidad con el CDI y contrario a la legislación nacional.

Con respecto a la primera situación los Comentarios al art. 25 del MCOCDE sostienen que el plazo comenzará a computarse desde que la declaración es recepcionada por la Administración Tributaria y en el caso que lo hubiera desde la notificación realizada por la Administración vinculada con la presentación. Se refiere a ello el párrafo 23, nos dice que en el caso de autoliquidaciones, el plazo se computa, desde la notificación que afecte a esa declaración y "... normalmente se considerará como fecha de inicio del plazo de tres años la de la notificación, en lugar del momento en que el contribuyente presenta su autoliquidación", es decir, cuando se comunique la afectación o imputación de la Declaración realizada por el contribuyente. No obstante, pueden darse casos en los que no exista notificación de deuda u otra notificación. El Comentario al MCOCDE en este caso, considerará como fecha de "notificación" aquella en la que se considere que el contribuyente, en circunstancias normales, habría tenido conocimiento de la imposición que de hecho no es conforme con el Convenio. Pero pensamos que dicha interpretación no es válida y puede contradecir el propio CDI.

El Comentario referido crea una presunción referida a la "notificación", como aquella que en circunstancias normales habría tenido conocimiento de la imposición de que hecho no es conforme con el Convenio. Dicha presunción no puede prosperar dentro de una recta interpretación debido a que contradice el principio de legalidad o reserva de ley en materia presuntiva. Si no hay fecha de la notificación, para el derecho español y el derecho argentino, el plazo no habría surgido, aunque el Modelo piense tratar al contribuyente como un "contribuyente diligente" y cree dicha presunción.

En éste sentido el Comentario del MCOCDE un contribuyente que actúe con la debida prudencia pueda concluir que la imposición era contraria al Convenio y el plazo empieza a contarse únicamente cuando se materialice la última de estas circunstancias. El Modelo pretende establecer que si no se ha producido notificación alguna, el computo del plazo de tres años comenzará a producirse, cuando el contribuyente, en circunstancias normales, hubiera tenido conocimiento de la imposición no conforme con el Convenio, dándose la explicación que un contribuyente que actúe con la debida prudencia debería haber sido

capaz de observar en ese momento la inadecuación de la imposición respecto a lo dispuesto en el Convenio. El modelo indica que si no hay notificación debe tenerse presente la fecha del cargo bancario o de la transferencia.

El art. 5º del REPA es por demás de claro y establece que *“La solicitud para iniciar el procedimiento deberá presentarse antes de la finalización del plazo que disponga el respectivo Convenio, contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto de liquidación o equivalente que ocasione o pueda ocasionar una imposición no conforme con las disposiciones del convenio”*.

Como se observa para el caso, debe -aunque sea un *acto equivalente* al acto de liquidación- ser notificado de manera efectiva y fehaciente. Con lo cual hasta tanto no esté notificado no surgirá ningún plazo de caducidad. La interpretación contraria, establecida por el Modelo, es contraria al principio de que las presunciones nacen de la Ley o en ésta materia de un Tratado internacional. Además de contradecir la norma positiva española.

La segunda situación está referida al hecho de autoliquidar la obligación tributaria de acuerdo a lo que el contribuyente estima acorde con el CDI. La fecha en la cual comenzará a computarse el plazo de caducidad del reclamo estará vinculada con la fecha de impugnación de lo declarado por el contribuyente y de la determinación o liquidación de la deuda tributaria mediante la notificación del acto administrativo definitivo.

En los casos que hemos anunciado, donde no hubo notificación, no implica que el contribuyente goce de un tiempo ilimitado para realizar el planteo. Pensamos que el contribuyente debe hacer la acción dentro del tiempo de prescripción. Dicha cuestión también puede abrir otra controversia sobre el plazo de su cómputo, las interrupciones del mismo y sobre todo el intento de alguna doctrina de sortear los plazos de prescripción con referencia a la aplicación del MAP. Así también la interpretación que trae consigo el Modelo es contraria al principio de que toda interpretación debe ser a favor del contribuyente y en todo caso, a favor del MAP interpuesto.

d.2.) Otra cuestión que trata el Modelo es la referida a la retención en la fuente. En este tipo de casos, cuando comienza el plazo de caducidad que trae consigo los CDI.

Para el caso de retenciones en la fuente, el plazo por el cual comienza a computarse el plazo de caducidad de la acción, está relacionado con el pago de la renta retenida. El



contribuyente deberá realizar una declaración y pagarla. El comentario al MCOCDE establece como fecha de inicio del cómputo, el pago de la renta o en su caso, el contribuyente podrá demostrar una fecha posterior a la cual aduce que ha tomado conocimiento. En este caso se pueden dar también algunas situaciones de conflicto.

Piénsese en el caso que el contribuyente no realiza la retención aplicando el Convenio. El cómputo del plazo comenzará con la liquidación. Otro supuesto, contrario al anterior, el contribuyente retiene en la fuente de acuerdo a la legislación doméstica. Nunca habrá notificación ya que actuó conforme la legislación doméstica o conforme la interpretación de la Agencia Tributaria. El Modelo pretende que el plazo de caducidad se comience a computarse desde que se pagó la renta “retenida”. Pone en una situación de desigualdad al contribuyente diligente que retuvo, el que no tendrá una notificación de liquidación porque obró conforme a la interpretación de la Administración y de manera no conforme con el CDI, de aquel que no pagó la renta o no realizó la retención en la fuente, incluso del que habiendo retenido y pagado, comenzó un procedimiento de devolución y la Administración le “notifica” la denegación. Entendemos, si no hay notificación no podemos pretender que surja ningún plazo. La presentación del reclamo deberá realizarse dentro del plazo general de prescripción.

e) Si la imposición no conforme se produce por una combinación de ambas Administraciones Tributarias de los Estados Contratantes, puede existir un conflicto en la determinación de cual notificación se toma primero para el cómputo del plazo de caducidad de la acción. Nos dicen los Comentarios al art. 25 MCOCDE en su punto 24, afirma que el plazo se computará únicamente desde la primera notificación de la decisión o medida más reciente. Pensamos que debe tomarse a los fines del cómputo del plazo de caducidad de la última medida adoptada. Ello en función del principio que privilegia el inicio del procedimiento y que resulte a favor del contribuyente<sup>866</sup>.

---

<sup>866</sup> Nos dice el Comentario al MCOCDE, art. 25, párrafo 24, que “... por ejemplo, un Estado contratante grava un impuesto no conforme con el Convenio pero el otro Estado otorga la desgravación de dicho impuesto conforme al artículo 23 A o al artículo 23 B, de forma que no exista doble imposición, es frecuente que en la práctica el contribuyente no inicie el procedimiento amistoso en relación con la acción del primer Estado. Si, por el contrario, el otro Estado notificara posteriormente al contribuyente la denegación de la desgravación, de forma que se diera una doble imposición, empezaría a contarse un nuevo plazo a partir de esa notificación, dado que las acciones combinadas de ambos Estados contratantes provocarían que el contribuyente estuviera sometido a una doble imposición contraria a las disposiciones del Convenio. ...”.

f) El plazo de tres años no se interrumpe durante los procedimientos (comprendidos los administrativos) seguidos en virtud de la legislación interna (por ej. un recurso ante la propia jurisdicción). Así lo establece el Comentario al art. 25 de la OCDE en su párrafo 25 indica que este hecho podrá originar dificultades al obligar al contribuyente a optar entre acogerse a los recursos previstos en la legislación interna o al Procedimiento Amistoso. La solución que trae el comentario en su párrafo 25 es la siguiente: por un lado, exigir que el contribuyente inicie el procedimiento amistoso, sin suspensión de plazo en el transcurso del procedimiento ante la jurisdicción nacional, pero sin que las Autoridades Competentes entren oficialmente en conversaciones hasta la resolución final del procedimiento ante la jurisdicción nacional; o, por otro lado, iniciar las conversaciones entre las Autoridades Competentes, sin llegar a un acuerdo definitivo hasta que el contribuyente acceda a retirar los procedimientos incoados ante la jurisdicción nacional, y con esa condición. Esta segunda posibilidad se analiza en el párrafo 42 de los Comentarios al art. 25.

g.) Por último en lo atinente al plazo de caducidad, el RD 1794/2008 no se refiere a ningún plazo. Hemos sostenido que dicha interpretación era respetuosa con los Tratados firmados por España. Por ejemplo, el plazo entre en el CDI España- Italia es de dos años; en cambio el de España-Estados Unidos (el vigente) es de cinco años; otros CDI no establecen ningún plazo: en dichos casos puede interpretarse que deben ser interpuestos dentro del plazo de prescripción, también podrá defenderse, incluso, en el caso de haber prescrito para España, la prescripción máxima del otro Estado.

#### ***3.1.1.5.- Requisitos sustanciales y formales para instar el procedimiento***

Habiéndose analizado todas las cuestiones atinentes al plazo de la solicitud, a continuación haremos mención a los requisitos sustanciales y formales sobre la misma. El REPA, a diferencia del Modelo de Convenio OCDE 2014, desarrolla los elementos formales mínimos que debe contener el reclamo. El Modelo omite tratar que información como mínimo debiera contener un planteo de MAP. Así tampoco los Tratados ni los protocolos existentes. A lo sumo, infieren que las partes de mutuo acuerdo podrán establecerlo.

Es importante indicar que el Manual para la aplicación efectiva del MAP elaborado por la OCDE indica, dentro de su punto 2.2., como presentar una solicitud de asistencia ante las autoridades competentes. Básicamente la solicitud del MAP constituye el medio por el cual el Contribuyente informa a la Autoridad Competente del Estado de la residencia o de la nacionalidad -para el caso de discriminación- que el CDI está siendo aplicado e interpretado de manera no conforme. El contribuyente, en la mayoría de los casos, solicita la asistencia de las Autoridades Competentes. La solicitud es el cauce por el cual el contribuyente informa a la Autoridad Competente de que, en su opinión, uno o ambos Estados Contratantes han incurrido en una acción que ha originado o puede originar una imposición no conforme con el Convenio internacional. El Manual de Procedimientos Amistosos, indica en la práctica idónea 4º, la transparencia y simplicidad en los trámites para solicitar y utilizar un procedimiento amistoso. Dicha práctica establece que siempre que resulte conveniente, las Autoridades Competentes deben dejar constancia escrita y hacer públicos su normativa interna, sus pautas y procedimientos en relación con la utilización de los Procedimientos Amistosos, y los países miembros de la OCDE deben asegurarse de que la reseña nacional publicada en el *cibersitio* de la Organización en relación con esta información esté actualizada. Con independencia del volumen de información necesario para tramitar algunos MAP y de la necesidad de seguir determinados trámites, las formalidades requeridas para iniciar y gestionar el MAP deben mantenerse en un nivel mínimo, eliminando toda formalidad innecesaria.

Además, infiere que en los casos presentados ante las Autoridades Competentes, con habitualidad nos encontramos con una multiplicidad de datos, especialmente en los casos referidos a precios de transferencia, lo que implica que necesiten de una abundante información. No obstante, el volumen de información necesaria debe estar en consonancia con la complejidad del caso. Debe tenerse en cuenta la carga que supone para el contribuyente recabar la información y su requerimiento debe ceñirse a los elementos concretos objeto de estudio. Así también, la exigencia de presentación de documentación debe, en todo caso, realizarse con la observación de lo prescripto, para el caso de España, de los arts. 34.1.h y k de la Ley General Tributaria, es decir, el derecho del contribuyente de no aportar aquellos documentos que ya han sido aportados y están en poder de la administración, a los cuales puede remitirse.

El Manual trata de allanar aquellos casos en los cuales no hay reglamentación interna y además, llena las lagunas de los Comentarios de los MCOCDE que omiten el tratamiento sobre las formas de la presentación. Como regla general, en los casos para los cuales no se haya generado una norma específica, el contribuyente debe proporcionar, siempre que sea pertinente, la siguiente información a fin de solicitar la asistencia de las Autoridades Competentes.

Sistematizaremos los requisitos recomendados por el Manual, de la siguiente forma:

*a) Requisitos vinculados con la legitimación activa:*

- El nombre, domicilio y número de identificación fiscal del contribuyente.
- En el caso de sociedades vinculadas, en materia de precios de transferencia: el nombre, domicilio y el número de identificación fiscal de cualquier contribuyente extranjero relacionado o vinculado.

*b) Requisitos vinculados con la legitimación pasiva:*

- Identificación de la administración tributaria extranjera, y si fuera posible, de la unidad regional o local que ha practicado o pretenda practicar el ajuste.

Pensamos, que hay que agregar la identificación de la Autoridad Competente, sea del Estado de la Residencia o Nacionalidad a la cual se presenta la acción o procedimiento amistoso, indicándose que se persigue la presentación de un MAP individualizándose el CDI.

*c) Aspecto objetivo vinculado con el caso:*

- La cláusula o cláusulas del CDI que el contribuyente considera vulnerados por la Administración Tributaria.
- La interpretación u opinión que el contribuyente tenga sobre la acción no conforme con el CDI y con la solución del caso que se presenta.
- Los ejercicios fiscales a los que se refiere y se ha aplicado los ajustes.
- Para causas de precios de transferencia, una descripción sobre la relación, situación o estructura de las operaciones, cuestiones o partes relacionadas que intervienen en el caso

(siendo conveniente comunicar todo cambio que acontezca en relación con las mismas una vez presentada la solicitud).

- Un resumen de las circunstancias y el análisis de los hechos por los que se requiere la asistencia de las Autoridades Competentes, en los que se incluya cualquier cuestión planteada por las administraciones tributarias que afecte al contribuyente y los importes a los que se refiera (expresados en ambas monedas, corroborados por cálculos, cuando resulte pertinente). Entendemos deben acompañarse un listado de todas las causas que el contribuyente tenga, sean administrativas y judiciales, vinculadas con los hechos.

- Cualquier otro hecho o circunstancia que el contribuyente considere pertinente.
- La opinión sobre los fundamentos en virtud de los que podría resolverse el caso.

*e) Aspectos vinculados con la prueba del caso:*

- En los casos sobre precios de transferencia, la documentación exigida en la legislación interna del Estado de residencia del contribuyente, cuando se disponga de ella. En los casos en los que la documentación sea desmesuradamente abundante, será suficiente una descripción de la documentación elaborada en relación con las operaciones objeto del MAP, a la que agregaríamos, indicar en qué oficina se encuentran presentado por parte del Contribuyente o ponerla en su caso a disposición.

- Copia de los requerimientos emitidos por las Autoridades Competentes que resulten pertinentes y de la documentación correspondiente presentada o que vaya a presentarse ante la Autoridad Competente del otro Estado contratante, incluida copia de la correspondencia emitida por la otra Administración Tributaria, copia de expedientes, impugnaciones, etc., remitidas en contestación a las actuaciones o comunicación de próximas actuaciones de la otra administración tributaria (cuando resulte pertinente, la traducción de la documentación resultará útil y, en los casos en los que se trate de documentación voluminosa, será suficiente con una descripción de la misma).

Pensamos que dicho requisito es un exceso y debería pesar o cargar sobre las Autoridades Competentes. Solamente el contribuyente debería individualizar los documentos públicos y los expedientes, a los fines de ser requeridos por las Autoridades Competentes.

- La copia de los acuerdos de liquidación u otros alcanzados con la otra jurisdicción que puedan afectar al MAP.

f) *Existencia de presentaciones anteriores:*

- Indicar si el contribuyente o un predecesor ha instado el inicio de un procedimiento anteriormente ante las autoridades competentes de cualquiera de los Estados contratantes sobre la misma cuestión o un aspecto relacionado;

- Describir si el contribuyente ha interpuesto una impugnación, recurso, solicitud de devolución o actuación similar a cualquiera de las jurisdicciones intervinientes;

- La declaración si el MAP está relacionado con materias que sean o hayan sido objeto de consideración por las Autoridades Competentes de cualquiera de los Estados contratantes como parte de un acuerdo previo de valoración de precios de transferencia, una consulta o procedimientos similar.

g) *Designación de representante o apoderado:*

- El poder suficiente del representante con el debido consentimiento del apoderado.

h) *Firma de la presentación:*

- La solicitud deberá ir firmada por el contribuyente o por una persona autorizada en su nombre, confirmando la precisión e integridad de los hechos e información recogidos en la misma. De no acompañar a la solicitud, podrá presentarse una declaración sobre esos mismos puntos en un plazo razonable tras la presentación de la solicitud de asistencia.

i) *Tasas de actuación:*

- Tradicionalmente, los Procedimiento Amistoso no conllevan el pago de tasas.

En idéntico sentido, nos dice el art. 6º del REPA (RD 1794/2008) que la solicitud de inicio se formulará mediante un escrito dirigido a la autoridad competente, que deberá contener como mínimo la siguiente información:

a) *Nombre completo, domicilio y número de identificación fiscal, de la persona que presenta la solicitud y de las demás partes implicadas en las transacciones objeto de examen.*

- b) Identificación de la Administración tributaria extranjera competente.*
- c) El artículo del convenio que el obligado tributario considera que no se ha aplicado correctamente y la interpretación que el propio obligado tributario da a ese artículo.*
- d) Identificación de los períodos impositivos o de liquidación afectados.*
- e) Descripción detallada de los hechos y circunstancias relevantes relativos al caso. Se deberán incluir las cuantías en cuestión, así como los datos correspondientes a las relaciones, situaciones o estructura de las operaciones entre las personas afectadas.*
- f) Identificación de los recursos administrativos o judiciales interpuestos por el solicitante o por las demás partes implicadas, así como cualquier resolución que hubiera recaído sobre la misma cuestión.*
- g) Indicación de si el obligado tributario ha presentado una solicitud con anterioridad ante cualquiera de las autoridades competentes implicadas sobre la misma cuestión u otra similar.*
- h) Declaración en la que se haga constar si la solicitud incluye alguna cuestión que pueda considerarse que forma parte de un procedimiento de acuerdo previo de valoración o de algún procedimiento similar.*
- i) Compromiso por parte de la persona que solicita el inicio a responder lo más completa y rápidamente posible a todos los requerimientos hechos por la Administración tributaria y a tener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa al caso.*
- j) Fecha y firma de la persona que solicita el inicio o de su representante.*

El apartado segundo del art. 6º establece que con la solicitud deberá acompañarse, para el caso de cuestiones vinculadas con los precios de transferencia, la siguiente documentación:

- a) En los casos relativos a ajustes por operaciones vinculadas, la documentación exigida en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.*

*b) En el caso de que existan, copias del acto de liquidación, de su notificación y de los informes de los órganos de inspección o equivalentes en relación con el caso.*

*c) Copia de cualquier resolución o acuerdo emitido por la Administración del otro Estado que afecte a este procedimiento.*

*d) La acreditación de la representación, en caso de que se actúe por medio de representante.*

Como se observó precedentemente, tanto el MEMAP como el Código de Conducta tienen una previsión similar. Se observa que el REPA se ha asentado en las previsiones del MEMAP. Los requisitos establecidos son comunes a todas las legislaciones donde existe una verdadera armonización indirecta y responde a las prácticas internacionales al respecto.

Uno de los temas más controversiales de la nómina de requisitos, en ello se ha fijado la doctrina, es el apartado i) es decir, el “...*Compromiso por parte de la persona que solicita el inicio a responder lo más completa y rápidamente posible a todos los requerimientos hechos por la Administración tributaria y a tener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa al caso*”.

Si bien se busca que el procedimiento sea lo más ágil y eficaz, frente a una imposibilidad de presentar la documentación requerida puede truncar el procedimiento. Serrano Antón indica que siempre, en todos los casos, debemos regirnos para dirimir dichos conflictos con los principios de proporcionalidad y racionalidad en el manejo de la información requerida. Ya lo pusimos en análisis sobre que no hay que cargarle la tarea al contribuyente y debe hacerse el requerimiento de información de la forma que resulte menos gravosa para el contribuyente (LGT, art. 34.1. h., y k., MEMAP, art. 3.1.e.del Código de Conducta)<sup>867</sup>.

Con referencia a los otros tipos de Procedimientos Amistosos, deberán adaptarse los requisitos mínimos de presentación y acompañar los requisitos que se dispongan. Por ejemplo, dentro del MAP interpretativo lo fundamental estará relacionado con la interpretación propuesta por el contribuyente y la documentación que avale la misma, y con respecto al MAP integrativo, con que previsión del CDI se llenará la laguna del mismo.

---

<sup>867</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 193).



Sobre la solicitud, el REPA también incluye otras previsiones según el caso esté vinculado a las diferentes variables del MAP propiamente dicho o para resolver casos específicos del CDI, como lo hemos analizado en las páginas anteriores vinculadas con la legitimación de la acción. Nos referimos: a) Régimen del Procedimiento Amistoso cuando es iniciado ante las autoridades competentes españolas por acciones de la Administración tributaria española; tratado como género en las páginas anteriores; b) Régimen del Procedimiento Amistoso cuando es iniciado ante las Autoridades Competentes del otro Estado por acciones de la Administración tributaria española; c) Régimen del Procedimiento Amistoso cuando es iniciado ante las Autoridades Competentes del otro Estado por acciones de la Administración tributaria de ese otro Estado; d) Régimen del Procedimiento Amistoso cuando es iniciado ante las Autoridades Competentes españolas por acciones de la Administración tributaria del otro Estado. En todos los casos deberá adaptarse lo mejor posible los requisitos y documentación establecidos por el artículo 6to del Reglamento, incluso en la medida que trascienda las fronteras de España. Ya manifestamos nuestra posición al respecto, indicándose que no era recomendable pretender legislar fuera de las fronteras de un Estado y que contravenía los propios principios de la territorialidad. Desde un punto de vista práctico, obliga a los contribuyentes del otro Estado tener presente la solicitud de inicio de MAP, los requisitos establecidos por el otro Estado Contratante.

Desde un punto de vista del Derecho comparado podemos observar que el art. 25 del MC OCDE no contiene disposiciones especiales en cuanto a la forma de la solicitud, como lo hemos sostenido, en la casi totalidad de Convenios. Sin embargo, las Autoridades Competentes pueden establecer disposiciones especiales relativas al procedimiento. Así, en Bélgica, Dinamarca, EE.UU., Grecia y Japón se exige una “solicitud formalizada”. En los otros Estados se exige, o es habitual, una solicitud escrita informal. Solamente las autoridades suecas no tienen nada que objetar contra una petición comunicada incluso “verbalmente”. En muchos países se exige además una exposición de los “motivos” o “fundamentos” claros y precisos. El contribuyente tiene que presentar en Francia a la vez

los documentos necesarios para fundamentar su solicitud<sup>868</sup>. Ésta última es la tendencia que se ha generalizado con el MEMAP y con el REPA.

### ***3.1.1.6.- Relación del Procedimiento Amistoso con los recursos del Derecho Interno***

Como lo hemos manifestado oportunamente la propia configuración del MAP permite que convivan las reclamaciones del Derecho Interno con el Procedimiento Amistoso. En España como en la Argentina pueden convivir ambos procedimientos de manera compatible. Al MAP se lo concibe, desde la perspectiva de las motivaciones del REPA como un mecanismo suplementario de resolución de conflictos entre los Estados. Hemos inferido su carácter complementario de acceso a justicia. Además, tanto el art. 25 del MCOCDE como el art. 6° del Convenio de Arbitraje aceptan la compatibilidad aludida.

Conforme las características del MAP, con referencia a su falta de obligatoriedad de llegar a un acuerdo, la duplicidad de instrumentos resolutivos funcionan como una garantía para el mismo. Si el contribuyente tendría que elegir entre uno u otro, elegiría la vía interna, un tribunal independiente que su fallo define la cuestión litigiosa y es de obligatorio cumplimiento para las partes. No así el Procedimiento Amistoso que no le da ninguna seguridad en cuanto a la resolución del conflicto.

Hemos indicado que el resultado del Procedimiento Amistoso es obligatorio para toda la administración, inclusive para los Tribunales Administrativos domésticos, como lo son el Tribunal Económico Administrativo Central y el Tribunal Fiscal de la Nación Argentina. Tribunales no judiciales que tienen independencia funcional. La cuestión más problemática la encontramos en la relación con Tribunales de justicia, situación a la que ya nos hemos referido.

Dentro de este punto analizaremos las consecuencias de la interposición del MAP con referencia a la suspensión de la ejecutoriedad de la deuda tributaria y la suspensión de los intereses por mora. Ya advertimos que la interposición de recursos internos no suspende el término de caducidad del MAP, salvo que se lo solicite de manera expresa a un Juez y éste declare su suspensión. Lo mismo puede resultar un tema controversial ya que dicha

---

<sup>868</sup> KOCH, K.: (1981, p. 153).

suspensión por vía judicial solo obligaría a la jurisdicción donde se la ha dictado, con lo cual el contribuyente debería solicitarlo también en la otra jurisdicción. No hemos encontrado antecedentes al respecto. Recordemos que los Tratados firmados por Italia, y encontramos el de España- Italia, Argentina- Italia, prevén que el Procedimiento Amistoso será procedente una vez que se haya interpuesto el procedimiento contencioso nacional.

El Tratado con España prevé el MAP en su art. 24. El Protocolo del Acuerdo establece en su punto d) en lo que se refiere al art. 24 párrafo 1, referido a la expresión “independientemente de los recursos previstos por la legislación nacional”, significa que el comienzo del procedimiento amistoso no es alternativo respecto al procedimiento contencioso nacional al cual, en cualquier caso, se debe acudir previamente cuando el conflicto se refiere a una aplicación de los impuestos que no sea conforme con el Convenio.

El Tratado firmado por Argentina -Italia tiene una fórmula similar. Dentro del punto 10 del Protocolo nos dice: “Con referencia al apartado 1 del artículo 26, la expresión "independientemente de los recursos previstos por la legislación nacional" significa que el comienzo del procedimiento amistoso no es alternativo respecto del procedimiento contencioso nacional al cual, en todos los casos, deberá recurrirse previamente, cuando el conflicto se refiere a una aplicación de impuestos que no esté de acuerdo con el Convenio”.

La fórmula utilizada por Italia puede dar origen a múltiples interpretaciones. Dependiendo de la que se utilice tendrá una diferente interpretación sobre cuando comienza el plazo del art. 25.1 a los efectos de interponer el MAP. Lo cierto es que el plazo comenzará, como en toda caducidad de naturaleza procesal, una vez que la acción esté disponible de ser establecida. Pensamos, dentro de la literalidad de la interpretación, que en primer término deberá recurrirse previamente al procedimiento contencioso nacional, para que la vía del MAP esté disponible, con lo cual deberá previamente agotar la vía administrativa del Estado de la residencia e interponer la acción contenciosa dentro de los Tribunales de justicia para que comience a computarse el plazo del art. 25.1 de caducidad. Con lo cual no es un supuesto de suspensión del Procedimiento Amistoso sino que el plazo comenzará a computarse a partir de la interposición de la acción contenciosa que corresponda a cada Estado.

### **3.1.1.6.1- La suspensión de ejecutoriedad de la deuda tributaria**

Uno de los temas de mayor trascendencia dentro del procedimiento del MAP es la suspensión de ejecutoriedad de la deuda tributaria.

Dentro del art. 25 del modelo en ningún momento se hace mención a la referida suspensión, tampoco en la tradición de los Tratados ni en los Protocolos de Acuerdo. Sin embargo, los comentarios al MCOCDE del año 2008 dedican los párrafos 46 al 48 al mismo.

Los Comentarios indican que el criterio establecido por algunos Estados está relacionado con que el Contribuyente no puede iniciar el Procedimiento Amistoso hasta que se haya efectuado el pago íntegro de la deuda tributaria que está en litigio, un porcentaje de la misma, o en algunos otros Estados avalando la misma, siendo estas condiciones esenciales a los fines de la admisibilidad. En la Argentina la cuestión es diferente, no es necesario afianzar o avalar la pretensa deuda tributaria cuando se utilizan recursos administrativos internos, tampoco sería admisible, pensamos, al interponer el Procedimiento Amistoso. Lo que no quita que la deuda tributaria, una vez firme, sea ella ejecutada. Por ello cobra principal trascendencia la suspensión del acto administrativo liquidatorio de la deuda tributaria. Recordemos que una vez dictado el acto administrativo tributario cobra ejecutoriedad, para algunos Estados, e incluso, cuando el mismo queda firme en la vía administrativa y causa Estado, para otros. En ambos casos es preciso determinar la cuestión de la suspensión de la ejecutoriedad del Acto.

Como surge de los Comentarios, el análisis depende mucho de la ley doméstica que se trate. En algunos Estados, el pago de la deuda podrá ser considerado un requisito *sine qua non* para poder acceder al MAP. Un punto de vista opuesto y adoptado por muchos Estados es el referido a la interpretación que el art. 25 del Convenio no obliga al contribuyente al pago para acceder al MAP. Una postura intermedia entre el *solve et repete* y la *liberación del pago* es la contemplada por la legislación española sobre el afianzamiento de la obligación a los fines que se suspenda el cobro compulsivo de la deuda tributaria, a opción del contribuyente, derivado del principio de *autotutela administrativa*. Al respecto no existen en el Derecho argentino previsiones referidas a la suspensión de la deuda tributaria derivada de los Procedimientos Amistosos.

Para el Comentario al Modelo analizado el art. 25 no ofrece una respuesta clara a los interrogantes planteados. Podría preguntarse, si es causal de negativa de un MAP el hecho de no haber satisfecho el pago del impuesto como medio de acceso al MAP. El Comentario procura, en dicho punto, hacer valer los principios sobre los cuales se asienta el CDI y el MAP, que son esencialmente evitar la doble imposición. Nos preguntamos si sería lógico en dicho caso exigir el pago del impuesto y generar una doble imposición antes de tratar el conflicto fiscal internacional por medio del MAP. Pensamos que no. Tampoco el pago de anticipos pendientes, incluso estar al día en el impuesto a la renta para poder acceder a instar dicho procedimiento.

Todo ello puede verse como un impedimento al acceso a justicia visto desde el MAP. Son varias las razones que hacen deseable la suspensión de la recaudación del impuesto mientras esté pendiente de resolución de un Procedimiento Amistoso. Algunas de tipo financiero otras vinculadas con el espíritu del CDI. Lo cierto es que si se le exige requisitos diferentes a los contemplados dentro del Tratado podríamos vulnerar el propio Tratado y el principio de legalidad fiscal o reserva de ley que rige la materia. Así también si exigimos requisitos diferentes a otros procedimientos tributarios domésticos se podría vulnerar el principio de igualdad. Además, el procedimiento debe tratarse como un proceso que busca solucionar un conflicto fiscal internacional en igualdad con otros que tienen idéntico fin. Por ello el tema dependerá en muchos casos de la legislación interna como se lo advirtió.

La suspensión del ingreso de la deuda tributaria es una novedad que trae consigo la legislación Española vinculada con los Procedimientos Amistosos, que fuera reclamada por todos los foros internacionales y recomendada dentro del MEMAP, como los Comentarios al art. 25 mencionados.

Dentro de la normativa española, nos encontramos con la Disposición Adicional (DA) 1ra de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (LIRNR), donde se regulan los elementos básicos de la suspensión en los MAP regulados en España. La disposición adicional primera de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, cuyo texto refundido ha sido aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, del 5 de marzo, constituye la norma legal básica de la regulación de la suspensión del ingreso de la deuda tributaria generada por el procedimiento tributario interno. La D.A. primera referida fue

introducida por la Ley 36/2006, del 29 de noviembre, vigente desde el 1 de diciembre de 2006, de medidas de prevención del fraude fiscal. Fue modificado parcialmente por Ley 4/2008, del 23 de diciembre.

La normativa mencionada nos dice que en los Procedimientos Amistosos, *el ingreso de la deuda quedará suspendido automáticamente a instancias del interesado cuando se garantice su importe y los recargos* que pudieran proceder en el momento de la solicitud de la suspensión, en los términos que reglamentariamente se establezcan. Agrega: *no se podrá suspender el ingreso de la deuda*, de acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior, *mientras se pueda solicitar la suspensión en vía administrativa o jurisdiccional*. Además establece dentro de su punto 6.2., DA 1ra, que las garantías admisibles para obtener la suspensión automática, serán exclusivamente las siguientes: a) *Depósito de dinero o valores públicos*; b) *Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución*. Indica, en su punto 3º, si los Procedimientos Amistosos no se refieren a la totalidad de la deuda, la suspensión prevista en este apartado se limitará al importe afectado por los procedimientos amistosos.

El Reglamento Español de Procedimiento Amistoso desarrolló la temática de la suspensión de la deuda tributaria entre los arts. 35 a 40, indicándose que se aplicará el Reglamento General de Revisión Administrativa aprobado por el RD 520/2005, como detallaremos a continuación.

La suspensión del ingreso de la deuda está tratada dentro del REPA en su Capítulo IV. El art. 35 en su apartado primero establece que el contribuyente podrá solicitar la suspensión del ingreso de la deuda en los procedimientos previstos en el artículo 1 cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que se haya solicitado el inicio de los procedimientos a que se refiere el párrafo anterior. Es decir, haber incoado un procedimiento amistoso, ya sea derivado de un CD o de un Convenio de Arbitraje;

b) Que no se pueda solicitar la suspensión en vía administrativa o en vía contenciosa-administrativa. Esta cuestión podría causar un conflicto interpretativo vinculado con dicho límite. Si el contribuyente o responsable habría interpuesto un recurso interno, debería solicitárselo según la normativa y dentro de dichos procedimientos administrativos o

judiciales. Por un lado admite la suspensión automática y por el otro se lo restringe. En el caso que el contribuyente decida voluntariamente no presentar un recurso interno e interponer directamente el MAP quedaría habilitado, a nuestro parecer, para solicitar con la apertura del procedimiento la suspensión de la deuda. Cuando ya no sea posible obtener una suspensión en sede administrativa o judicial, puede pedirse dentro del MAP. Cobra así un carácter, complementario y subsidiario, así como una garantía para un procedimiento más efectivo;

c) Que se aporten las garantías previstas en el apartado 5.2.º de la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, del 5 de marzo.

El punto segundo indica que en lo referente a la suspensión (Capítulo IV del REPA) será de aplicación el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, del 13 de mayo.

Podrán solicitar la suspensión del ingreso de la deuda tributaria cualquier persona que haya solicitado el inicio de un procedimiento amistoso (art. 36 REPA), ante los órganos de recaudación competente, quien es el que tiene que resolver y tramitar la solicitud (art. 37 REPA). Esta previsión tiene un alcance de orden práctico que es seguir el mismo criterio que toda solicitud de suspensión dentro del procedimiento tributario, ya que cualquier variación podría ir en contra de los Derechos del contribuyente y podría generarse situaciones en las cuales, de haber sido competente otro órgano, como la DGT, podrían haber descoordinación, es decir, que la DGT tramite la suspensión y el organismo recaudador paralelamente emita el título pertinente y comience el apremio, o, realice algún tipo de embargo. Para evitar cualquier tipo de circunstancias no valiosas que perturbarían las relaciones procedimentales en materia tributaria, no se ha variado la competencia para tramitar y resolver la suspensión y se ha centralizado el procedimiento.

El Reglamento prevé los requisitos que debe contener la solicitud de suspensión (art. 38 REPA). Debe ser solicitado por escrito, ante la autoridad competente que es el órgano de recaudación, haciéndose contar que no puede instar la suspensión dentro de la vía administrativa o contencioso- administrativa. Debe detallarse bien el órgano ante el cual se

solicita la suspensión y que es consecuencia de un procedimiento amistoso. El documento que garantice el pago de la deuda o aval aportado, es fundamental, relacionados con depósito de dinero o valores públicos, aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución. Así también deberá acompañarse el Acto administrativo, actuación administrativa o autoliquidación generadora de la deuda, cuya suspensión se solicita, como la copia de la presentación del MAP ante la Autoridad Competente (DGT). Y los demás requisitos de cualquier impugnación o reclamo administrativo, a los cuales remitimos, apoderados, firma, datos del contribuyente, entre otros.

Si a la solicitud le falta algún requisito, se requerirá al obligado tributario para que en un plazo de diez días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos con indicación de que la falta de atención a dicho requerimiento determinará el archivo de las actuaciones y se tendrá por no presentada la solicitud o el escrito. Pero este supuesto no se aplicará si se ha omitido presentar el documento en que se formalice la garantía aportada o no se acompañe la copia del escrito de solicitud de inicio de los Procedimientos Amistosos. En este supuesto se procederá al archivo de la solicitud, no surgiendo los efectos de la suspensión y se lo tendrá por no presentado.

Los efectos de la solicitud de suspensión, cuando se acompañan dichos instrumentos, garantía y presentación del procedimiento amistoso ante la DGT, suspenderá la recaudación de la deuda desde la solicitud de la medida.

Por último pueden presentarse dos situaciones conflictivas.

a) Que estemos dentro del periodo voluntario, la misma se suspenderá desde la solicitud de manera cautelar.

b) Que nos encontremos dentro de un periodo ejecutivo, habiéndose iniciado el proceso de apremio. El reglamento nos dice que las actuaciones se anularán cuando la DGT declare la admisión del procedimiento.

Con referencia a la República Argentina la cuestión es muy diferente, más allá que no está regulado el pedido de suspensión en materia de procedimientos amistosos.



Siguiendo a Folco<sup>869</sup>, hay que partir del presupuesto que los actos administrativos gozan de presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria, salvo que una norma expresa establezca lo contrario. Dentro del sistema tributario todos los recursos administrativos tienen efectos suspensivos, por lo tanto dentro de la vía administrativa no hace falta solicitar la suspensión de la deuda tributaria. La pregunta a resolver estaría vinculada a qué tratamiento le da el legislador dentro de un reglamento de Procedimiento Amistoso al mismo.

Es previsible, según el régimen anunciado, siendo una impugnación dentro de una etapa administrativa especial que se le dote de efectos suspensivos a su interposición. En materia de Tratados bilaterales de protección recíproca de inversiones encontramos el precedente anunciado de la CSJN donde suspende cautelarmente la ejecución de una deuda tributaria a la Provincia de Salta hasta tanto se agoten los mecanismos establecidos por los Tratados con Suiza- Argentina y España- Argentina, en la causa “*Teyma Abengoa S.A. c. Provincia de Salta*”.

Los efectos deseados para la República Argentina, sumándonos a todos los foros internacionales que han tratado la cuestión y que han recomendado la suspensión, es que debería suspenderse toda actuación administrativa y judicial una vez interpuesto el procedimiento amistoso. Si existiera discusión administrativa al respecto, cierto es que la deuda estaría suspendida si el contribuyente instrumenta los recursos administrativos tributarios internos, con lo cual no habría diferencia sobre los efectos de interposición del MAP. Pero cuando el contribuyente agote la vía administrativa y acceda a la contenciosa administrativa en sede judicial por apelación desde el Tribunal Fiscal de la Nación, si no paga o afianza la obligación estaría abierto el proceso de apremio o ejecución fiscal. Pensamos que el efecto del MAP debería hacer que se suspenda dicho cobro compulsivo de la deuda. Otra cuestión sería que cuando se interponga el MAP ya nos encontremos en la vía de apremio o ejecución fiscal, deberíamos solicitar dentro del juicio la suspensión del dictado de la sentencia hasta tanto el MAP se resuelva. Si existen trabas de embargo u otras medidas cautelares a favor del Fisco, entendemos que deberían levantarse por los efectos

---

<sup>869</sup> FOLCO, C. M.: (2004, p. 33).

del MAP. Todo ello en la hipótesis del dictado de un reglamento en la Argentina, a *lege ferenda*.

La situación que se presenta hoy es la falta de suspensión de la deuda tributaria y la única posibilidad asequible es la solicitud cautelar para que judicialmente se ordene la suspensión de la deuda, según la causa que se ha relatado precedentemente.

### ***3.1.1.6.2- La suspensión de los intereses por mora***

Otro tema reclamado desde los foros internacionales es el vinculado con la suspensión de los intereses por mora y la posición que debería tomarse frente a las sanciones derivadas de la deuda tributaria que se discute. La pregunta a responder está vinculada con los efectos del MAP con respecto a los intereses por mora y las sanciones.

Desde el Derecho positivo español se avizora que la Ley 4/2008 introdujo una trascendental modificación en la DA 1ra de la LIRNR.

En este sentido, nos dice la DA 1ra de la LIRNR, en su punto 5º, que durante la tramitación de los procedimientos amistosos no se devengarán intereses de demora.

El art. 8.3 del REPA establece el momento en que se considera iniciado el mismo.

El Procedimiento Amistoso se iniciará en los siguientes casos: a) Cuando la Autoridad Competente española considere que la solicitud es fundada y que puede por sí misma encontrar una solución; b) Cuando la Autoridad Competente española considere que la solicitud es fundada y que no puede por sí misma encontrar una solución. En este caso, se comunicará a la Autoridad Competente del otro Estado que se ha admitido el inicio del procedimiento, que la presentación de la solicitud se ha producido dentro del plazo a que se refiere el art. 5 y, se adjuntará, la documentación del caso. Con posterioridad se informará al contribuyente de la admisión del procedimiento.

Para una parte importante de la doctrina la suspensión de los intereses por mora surgirán desde la admisión del Procedimiento Amistoso. Indica que de acuerdo con el artículo 8.3 el acuerdo se entenderá iniciado en el momento en que la autoridad competente española comunique a la otra autoridad competente que ha admitido el inicio del procedimiento, ya que es esta la fecha que tiene que comunicarse al obligado tributario.

Se advierte que un importante efecto vinculado con el hecho que durante la tramitación de los Procedimientos Amistosos no se devenguen intereses de demora, responde a que en la garantía que deberá presentar el contribuyente para la suspensión de la deuda, no integrará los intereses de demora, atento a que los mismos estarán suspendidos.

Un problema se puede presentarse, cuando el MAP es interpuesto de manera tardía, son los intereses ya devengados, los que son exigibles con la deuda y deberán afianzarse. El art. 8.3 REPA ni la DA 1o TRLIRNR, se refieren a ello.

Se deduce que los intereses de demora no serán exigibles durante la tramitación del PA, pero nada se dice en relación con los eventuales recargos que pudieran imponerse al contribuyente por declaración y pago tardíos o vinculados al inicio del período ejecutivo, que serán exigibles incluso si se devengan mientras el MAP se está tramitando, siempre y cuando no existiera suspensión de la deuda. Pero deberían garantizarse.

Podíamos encontrar otra controversia con referencia a las devoluciones. Si no corren los intereses de demora, no corren para el Fisco y para el Contribuyente. Con lo cual podría negarse aplicar intereses cuando se acuerda una devolución al contribuyente.

La interpretación más acorde con el sistema tributario de España está vinculada con aplicar la reglamentación vinculada con las devoluciones. La regulación de devolución al contribuyente está relacionada con la LGT y con el RD 1065/2007. El art. 131.3 establece que también se entenderá reconocido el derecho a la devolución cuando así resulte de la resolución de un procedimiento amistoso en aplicación de un convenio internacional para evitar la doble imposición.

Desde la praxis internacional, el MEMAP ha tratado la cuestión vinculada con la “Eliminación de la doble imposición durante el proceso de recaudación y en relación con las sanciones e intereses”. El problema de los intereses, recargos, sanciones, está vinculado principalmente con la diversidad de criterios existentes entre los países.

Los problemas relacionados con los intereses de demora son por demás de significativos. Un contribuyente puede sufrir un efecto económico equivalente a la doble imposición, incluso cuando la doble imposición que lo genera se haya eliminado por medio de un MAP, puede existir divergencias entre los sistemas de cada país sobre los intereses y devoluciones, produciéndose un perjuicio similar al de la doble imposición internacional.

De ahí la trascendencia de la legislación Española que infiere que mientras dure la tramitación del procedimiento amistoso no van a generarse intereses.

Desde el MEMAP se espera que los países compensen o aminorén los intereses a fin de reducir la asimetría generada por los distintos tratamientos fiscales de cada Estado Contratante. Es razonable, atento a que el contribuyente no maneja ni controla el MAP en todas sus fases del procedimiento, que frente a su extensión fuera de los plazos establecidos por la legislación vigente o incluso dentro del mismo tratamiento del MAP, obligue a los países a legislar la suspensión de los mismos. Así lo ha entendido la práctica idónea nro.. 20 del MEMAP sobre la eliminación de la doble imposición en relación con los intereses.

En este sentido, lo idóneo es que las Autoridades Competentes consideren la adopción de criterios flexibles que permitan minorar toda carga indebida impuesta al contribuyente en concepto de intereses, resultante de las divergencias de criterio de los países respecto del tratamiento de su pago en relación con los casos remitidos a resolución mediante un procedimiento amistoso.

#### ***3.1.1.6.3- Tratamiento de las sanciones tributarias y los Procedimientos Amistosos***

La temática referida a las sanciones tributarias en relación con los procedimientos amistosos es por demás de compleja y mucho depende de la postura que asuma cada Estado sobre la naturaleza de las sanciones tributarias, incluso dentro de los CDI. Ningún CDI firmado hasta el momento dota de competencias a las AC para resolver la cuestión vinculada con las sanciones, ya sea aminorarlas o dejarlas de aplicar. La posición que se tome sobre su naturaleza administrativa o penal va a marcar, si durante la tramitación de un procedimiento amistoso, la deuda derivada de una sanción va a estar suspendida de pleno derecho con la simple interposición de la solicitud de MAP o no. En los Estados que no pueda suspenderse las sanciones con la interposición del procedimiento lo recomendable será solicitar una medida cautelar a los fines de su suspensión.

El MEMAP, tomando como ejemplo un caso de precios de transferencia, infiere que en dicha materia, en la generalidad de los casos, las sanciones están relacionadas con cuestiones formales para el caso de no presentar determinadas informaciones o documentación. Dichos aspectos al no estar incluidos dentro de los CDI en la cláusula de

los procedimientos amistosos no tienen cobertura dentro del procedimiento. Las Autoridades Competentes no podrán tratar el tema de la sanción dentro del procedimiento amistoso incoado por el contribuyente. Además, indica, que en otros tipos de casos, cuando la sanción impuesta tiene que ver con la determinación del importe del ajuste practicado sobre la renta y depende de las Autoridades Competentes, en estos casos, si el ajuste se aminora o no, de aminorarse el ajuste, la sanción se aminora en idéntica proporción, con lo cual el MAP tendría un efecto indirecto en la misma, con independencia si cada Estado entienda si están o no incluidas dentro de los Convenios. El MCOCDE en su párrafo 49 sintetiza la posición al respecto, de manera similar al MEMAP, indicando que algunos Estados consideran a las sanciones como importes subyacentes incluidos en el procedimiento, otros Estados no. Sostiene que cuando el CDI los recoge en su ámbito subjetivo, el objeto mismo -que es evitar la doble imposición- y la obligación que tienen los Estados de aplicar dichos convenios de buena fe, sugieren que, en la medida de lo posible, las sanciones y en su caso los intereses, no deben aplicarse de forma que disuadan a los contribuyentes de iniciar un Procedimiento Amistoso debido al coste y al efecto sobre la gestión de efectivo que puedan disponer, generándose un perjuicio más del de doble imposición ya generado.

Por su parte el Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia, durante el periodo de 2007- 2009 y dentro de la Propuesta del Código de Conducta revisado para la aplicación efectiva del Convenio de Arbitraje (90/436/CEE de Julio de 1990), trató la temática de las sanciones y el Procedimiento Amistoso, relacionado con la materia de los precios de transferencia<sup>870</sup>. Dicho informe establece que el Foro estudio la temática de las sanciones dentro de dos supuestos. El primer vinculado a la evaluación de las sanciones aplicadas por los Estados a la materia de los precios de transferencia. Al estudio lo realizó el profesor Maisto. La segunda, con motivo a los requisitos documentales relacionados con los precios de transferencia. En materia de precios de transferencia se suelen aplicar sanciones por el incumplimiento de los requisitos de documentación, de falta de

---

<sup>870</sup> Comisión de las Comunidades Europeas (CCE), “Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, relativo a las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia durante el periodo comprendido entre marzo de 2007 y marzo de 2009 y la propuesta conexas de Código de Conducta revisado para la aplicación efectiva del Convenio de Arbitraje (90/436/CEE de 23 de julio de 1990), Bruselas, 14.09.2009, pp. 4 y ss.

cooperación por parte de los contribuyentes o de infravaloración de los beneficios. El Código de Conducta sobre la documentación y precios de transferencia, indica que los Estados miembros se abstendrán de imponer sanción relacionada con la documentación a los contribuyentes que cumplan de buena fe, de forma razonable y dentro de un plazo aceptable, la obligación de presentar la documentación. Además, por lo que respecta al levantamiento o a la reducción de las sanciones cuando el caso haya sido objeto de un Procedimiento Amistoso en virtud de un convenio sobre doble imposición o de un procedimiento arbitral en el marco del Convenio de Arbitraje, en la práctica, las sanciones se reducen o se levantan tras la revisión a la baja de una cuantía previamente acordada ente el contribuyente y la administración tributaria que participan en el Procedimiento Amistoso o dentro del procedimiento arbitral a fin de reducir la corrección de los precios de transferencia. El Foro consideró adecuado reiterar que la sanción debía reducirse proporcionalmente a la revisión a la baja, lo que ajustaría dicha sanción a los precios de transferencia definitivos acordados. Sin embargo, éste no será necesariamente cuando se trate de sanciones penales o sanciones consideradas graves en virtud del Convenio de Arbitraje<sup>871</sup>.

Con referencia a la Argentina, y la doctrina consolidada que las sanciones revisten naturaleza penal, el sólo hecho de cuestionar la presunta deuda por medio del MAP - recurso de naturaleza administrativa- debería tener efectos suspensivos de la deuda como de las sanciones que en su consecuencia se hayan dictado. Hemos ya fijado posición sobre la solicitud judicial de suspensión por medio de una medida cautelar ante la CSJN siguiéndose en su fundamentos la causa “Teyma Abengoa S.A. c/Provincia de Salta”. Igual acción se debería instrumentar con referencia a la suspensión de las sanciones, pero se advierte que se corre el riesgo de rechazo de la cautelar con la declaración del tribunal que no puede suspenderse la sanción atento a que el MAP, al ser un instrumento impugnatorio, su interposición trae consigo la suspensión de las sanciones.

### ***3.1.1.7.- Subsanción y mejora de la presentación***

---

<sup>871</sup> COM (2009) 472 final, punto 2.1. a.-) y b.-), 14, p. 6.

Como fiel reflejo de un procedimiento administrativo, prima la informalidad, y frente a ello el art. 7° del REPA establece que dentro de los dos meses de la fecha en que el contribuyente presentó la solicitud de Procedimiento Amistoso con registro de entrada de la Autoridad Competente, se podrá analizar su contenido y requerir al solicitante, que subsanen los errores o se complete la documentación que se cita en el art. 6° del Reglamento. Así como solicitud aclaraciones que presente el planteo, vinculado con la documentación aportada, solicitándose información adicional. Una vez requerido, el contribuyente (solicitante) dispondrá de un mes, a contarse desde el día siguiente al de la notificación del requerimiento para adoptar la documentación o subsanar los errores mencionados. Si el contribuyente no contesta el requerimiento dentro del plazo, la Autoridad Competente determinará el archivo de las actuaciones y se tendrá por no presentada la solicitud.

Los conflictos que podrían plantearse, con referencia a este artículo, están vinculados, por parte del contribuyente, con cumplir parcialmente con el requerimiento, por un lado y por el otro, la posibilidad de solicitar un mayor plazo frente a la complejidad que representan cuestiones vinculadas con los precios de transferencia y la documentación del otro Estado que en muchas situaciones, los Estados exigen que la misma esté apostillada para ser válida en el otro Estado. El artículo referido no soluciona los problemas aludidos.

El MEMAP, en su práctica idónea 5,° establece que la entrega de información íntegra, precisa y oportuna a las autoridades competentes. En su momento indicamos que si la documentación está en poder de la Agencia Tributaria, incluso, del otro Estado Contratante, se podrá individualizar la misma indicándose en qué oficina pública la misma se encuentra, como prueba instrumental o documental en poder de terceros, solicitándose que la propia Autoridad Competente la requiera. Dentro del Derecho procesal de los Estados reza dicho mecanismo probatorio y pensamos es plenamente aplicable.

Si bien es verdad que si ambas Autoridades Competentes disponen de la misma información de forma más o menos simultánea se potenciará la comprensión común de los hechos, a la vez que se facilitará su pronta resolución. Pero hay situaciones que escapan a dicha realidad, cuando la documentación, por su complejidad, no pueda ser colectada en su debido tiempo. En dichos casos entendemos, se podrá solicitar la ampliación del plazo

fundándose el pedido. Recordemos que uno de las características del Procedimiento Amistoso es su flexibilidad e informalismo.

Serrano Antón se pregunta cuál sería el efecto de no cumplir y responder de manera completa y rápida a todos los requerimientos que haga la Autoridad Competente<sup>872</sup>. Nos recuerda que la información, datos, documentos, requeridos por la Administración tributaria, deben resultar de la manera menos gravosa para el contribuyente, como lo establece la LGT. Manifiesta que los principios de proporcionalidad y racionalidad podrán dirimir aquellos casos en los que la ausencia de información pueda producir el archivo y la no admisión del procedimiento.

Sin embargo, Koch, dentro de su informe general del Congreso de Berlín de la IFA 1981 indica que cuando el contribuyente no facilita información concreta y suficiente, en la mayoría de los Estado no constituye motivo para denegar el procedimiento, y las autoridades deberán insistir en solicitar más información, incluso desde sus propias facultades y utilizando los instrumentos del propio tratado como lo es el art. 26 MCOCDE. El caso de Austria, Grecia, Holanda pueden llegar a rechazar un Procedimiento Amistoso por ser insuficiente la información facilitada por el contribuyente<sup>873</sup>. Posición a la que nos sumamos.

Ya veremos como el REPA en su art. 8.2. f) indica que transcurrido el periodo de subsanación y de completarse la información, la misma haya sido incompleta sin aportar la documentación requerida o en su caso, hubiera contestado tardíamente pero no se entiendan subsanados los defectos, la Autoridad Competente, podrá negar de manera motivada el inicio del MAP.

### ***3.1.1.8.- El examen de admisibilidad de la acción***

Una vez que se ha presentado la solicitud de Procedimiento Amistoso, transcurridos dos meses sin que la Autoridad Competente haya requerido la *ampliación, subsanación* o

---

<sup>872</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 193).-

<sup>873</sup> KOCH, K.: (1981, p. 148).-



*mejora de la solicitud* o un mes desde la recepción de la totalidad de la documentación en caso de que se haya realizado el requerimiento a que se refiere el art. 7º del REPA, la Autoridad Competente deberá evaluar la admisión de la presentación realizada por el contribuyente o responsable. La autoridad competente determinará la admisión o no de la solicitud. Dicho acto administrativo, una vez emitido, deberá ser notificado al contribuyente.

La admisibilidad deberá ser evaluada por la Autoridad Competente en conformidad con las reglas del Derecho Administrativo. No hay que olvidarse que nos encontramos dentro de la fase nacional, a la que hemos conceptualizado como un procedimiento administrativo con características propias, cuando dicho procedimiento se internacionaliza.

Dentro de dicho examen se deberá evaluar si el planteo está bien fundado y si además, puede la Autoridad Competente resolver el conflicto interpretativo o aplicativo dentro de la fase administrativa nacional. Si no es capaz de resolverlo, el procedimiento se preparará para introducirse en su fase internacional donde debe primar su aspecto “amistoso” e “internacional”.

En términos similares, Koch<sup>874</sup> advierte que las Autoridades Competes, una vez planteado el Procedimiento Amistoso, han de considerar que las objeciones del contribuyente están bien fundadas y resolver si ella misma, está o no en condiciones de poner remedio al conflicto fiscal internacional. Advierte que según la práctica internacional, valorada por el autor en 1981 y por los informes individuales de cada uno de los Estados, la solicitud se rechaza en raras ocasiones, aunque las razones para ello sean diferentes en los distintos Estados dentro de la Fiscalidad Internacional.

### ***3.1.1.9.- Denegación del acceso al procedimiento amistoso***

De conformidad con la Reglamentación española, se podrá denegar “motivadamente” el inicio de un Procedimiento Amistoso. Ello confirma que se deben respetar los requisitos de todo Acto Administrativo, donde la motivación cobra una primordial importancia dentro del MAP.

---

<sup>874</sup> KOCH, K.: (1981, p. 148).

El primer elemento, el cual debe ser evaluado, es el subjetivo: debe emitir el acto administrativo la autoridad esencialmente competente y el funcionario instituido. Para ello debemos evaluar si quien ha emitido el acto denegando el inicio de MAP estaba facultado para ello. En su momento advertimos que la administración está condicionada por el principio de juridicidad y debe ejercer su actuación de conformidad con el ordenamiento jurídico, un requisito esencial del ordenamiento es la motivación de los actos. Como consecuencia de ello las autoridades administrativas sólo pueden realizar aquello que les está jurídicamente atribuido, caso contrario vulneraría el principio de juridicidad<sup>875</sup>, legalidad y el principio de interdicción de la arbitrariedad.

Además, aparte del elemento subjetivo (*Administración, órgano, competencia, investidura del titular del órgano*), nos topamos con elementos de naturaleza objetiva (*presupuesto de hecho, objeto, causa y fin*), y con elementos formales compuestos por un procedimiento regular y la forma de la declaración, elementos que surgen del art. 53 y sig. LPC siguientes<sup>876</sup>. Cuando se emita un acto denegando el inicio del MAP deberemos evaluar su legalidad en función de los requisitos de todo acto administrativo, que difieren por cierto dentro de cada Estado y dentro de cada Ley de Procedimientos Administrativos.

Excepto en el caso de Bélgica<sup>877</sup>, veremos que al contribuyente no se le reconoce el Derecho de iniciar por sí un Procedimiento Amistoso, sino solamente realizar una solicitud o presentación del caso, que será evaluada por la Autoridad Competente y la misma, de manera motivada, decidirá si corresponde o no iniciarlo. Lo que pensamos contraviene sus propios fundamentos y el principio de tutela, atento a la concepción garantista que hemos sostenido. Las Autoridades Competentes deben considerar, dentro de la etapa nacional unilateral, dentro de sus atribuciones competenciales, que las objeciones por parte del contribuyente sean ciertas, estén bien fundamentadas y probadas, que la solicitud haya sido interpuesta en el plazo acordado por el CDI, que exista un CDI aplicable, entre otras

---

<sup>875</sup> HUTCHINSON, T.: *Tratado Jurisprudencial y Doctrinario – Derecho Administrativo*, Tomo I., Ed. La Ley, Bs. As., 2010, p. 58.-

<sup>876</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E y T. R. FERNANDEZ.: (2002, p. 548).-

<sup>877</sup> KOCH, K.: (1981, p. 148).-

cuestiones. Deberá observar si puede o no proponer un remedio eficaz para el caso denunciado. Frente a ello, existen tres posibilidades:

a) La presentación esté fundada y probada, dentro del plazo, y cumpla con todos los requisitos establecidos en la reglamentación.

a.1.) Si puede resolver la cuestión la AC emitirá una resolución dando una solución al conflicto de doble imposición generado.

a.2.) Si no puede resolverlo la AC, se comunicará con la otra Autoridad Competente y comenzará, el MAP propiamente dicho o la etapa internacional del mismo.

b.) La presentación no esté fundada, no esté completa la documentación requerida, no esté interpuesto dentro del plazo, o no cumpla con los requisitos esenciales del mismo que configuran causales de denegación.

El MCOCDE 2014 afirma que algunos Estados pueden denegar al contribuyente la capacidad de iniciar un Procedimiento Amistoso en virtud del apartado 1 del art. 25 cuando se consideren abusivas las operaciones con las que está relacionada la instancia del procedimiento. Por ejemplo, con el uso indebido de las disposiciones del Convenio. Los Tratados no incluyen dicha previsión y frente a la ausencia de normativas generales ni especiales referidas a impedir que las operaciones consideradas abusivas puedan acceder al Procedimiento Amistoso, dicho impedimento debería revisarse. El hecho de que el impuesto se grave en virtud de una cláusula anti abuso contenida dentro del Derecho interno no debe ser un motivo para denegar el acceso al MAP. Cuestión diferente es que se trate de infracciones graves, como lo son las figuras de la defraudación impositiva, el lavado de activos de origen delictivo, en dichos casos los Estados, nos dice el Modelo, podrán denegar el MAP. Pensamos que para denegar el MAP el delito debe estar consumado y aplicado una sanción firme y no en base de una presunción o a una mera probabilidad. Ello, esencialmente por el principio de defensa en materia de sanciones, que a nuestro parecer goza de naturaleza penal. Así, también indica que dentro de los Convenios debe especificarse las situaciones en las que los Estados podrán denegar el Derecho del recurso al Procedimiento Amistoso, cuestión que ningún Convenio ha establecido, tampoco los Modelos existentes dentro de su texto, solo una recomendación de sus comentarios.

Según el REPA podrá denegarse la solicitud de MAP en los siguientes casos:

***a) Cuando no exista un convenio aplicable con artículo relativo al Procedimiento Amistoso***

Este inciso debe, necesariamente, tomarse con mucha amplitud, atento a que existen diversos tipos de cláusulas de Procedimientos Amistosos, derivados de cada uno de los CDI, inclusive, difícilmente existiendo dos iguales.

En el caso de España siempre ha sido por demás de regular en el tratamiento del instituto, pero si pretendemos tomar de referencia al Reglamento Español y dentro de Hispanoamérica se introduce una causal similar, dentro de un futuro reglamento armonizado, debido a que muchas veces la cláusula amistosa no siguen los estándares establecidos por el MCOCDE, como ha pasado en varios Convenios firmados por la Argentina, podríamos encontrarlos con inconvenientes. Incluso, desde un aspecto idiomático, como lo hemos señalado en las páginas iniciales de este trabajo, en donde, quizá dentro de una interpretación por demás de arbitraria realizada por la Autoridad Competente, rechace el procedimiento por una cuestión semántica al referirse a la cláusula de resolución de disputas -Modelo ILADT- o al procedimiento de acuerdo mutuo. Incluso desde un aspecto de vista sustancial, como lo veremos en el siguiente ejemplo. Nos encontramos con cuatro situaciones hipotéticas.

- *Primero*: El caso de CDIs firmados siguiéndose el Modelo de Convenio del Pacto Andino. Argentina tiene dicha cláusula dentro de los CDI firmados con Bolivia (14.04.1978, Ley 21.780), donde dentro del Capítulo IV, Disposiciones Generales, art. 20, establece una cláusula de “Consultas e Información”. Nos dice que *las Autoridades Competentes de los Estados Contratantes celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver, de mutuo acuerdo, cualquier dificultad o duda que pudiere originarse en la aplicación del presente Convenio y para establecer los controles administrativos tendientes a evitar el fraude y la evasión*. La información que se intercambiará en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior será secreta y sólo podrá transmitirse a las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia del presente Convenio. A los efectos de este artículo, *las Autoridades Competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente entre sí*.

- *Segundo:* El segundo tipo de CDI está referido a los Convenios para Evitar la Doble Imposición en Materia de Transporte Aéreo Internacional. Encontramos el Convenio suscrito entre la República de Venezuela y la Argentina (Promulgado en fecha 23 de Octubre de 1991, Ley 23.999). El art. 3º “Régimen de Consultas e Información”, dispone que: *1. Los Estados Contratantes podrán realizar consultas cuando lo estimen conveniente, con el fin de asegurar la recíproca aplicación y el cumplimiento de los principios y disposiciones del presente Convenio. 2. Tales consultas podrán solicitarlas cuales quiera de los Estados Contratantes y las reuniones para su resolución deberán iniciarse dentro de los sesenta (60) días contados a partir de la fecha de la solicitud, que se transmitirá por la vía diplomática al igual que las demás consultas y gestiones referidas a este instrumento. 3. Los Estados Contratantes podrán intercambiar la información que consideren necesaria para la aplicación de este Convenio.*

- *Tercero:* El tercer tipo de CDI está vinculado con Convenio de Intercambio de Información con agregados referidos a evitar la doble imposición internacional. Es el caso del CDI entre la República Argentina y la República Oriental del Uruguay para el Intercambio de Información Tributaria y Método para Evitar la Doble Imposición. El Procedimiento de Mutuo Acuerdo se encuentra dentro del art. 12 del título IV, donde se indica que: *1. Las Autoridades Competentes de las Partes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Acuerdo mediante el mutuo acuerdo; 2. Además de acuerdo a que se refiere el apartado 1, las Autoridades Competentes de las Partes podrán convenir los procedimientos que deban seguirse en virtud del artículo 5; 3. A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las Autoridades Competentes de las Partes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.*

- *Cuarto:* CDIs vinculados específicamente con aspectos relacionados con el intercambio de información. El acuerdo entre la Argentina y España, en la actualidad no vigente, Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria, en su art. 6º preveía el Procedimiento de Acuerdo Mutuo entre los dos Estados, similar a los casos anteriores, referido al intercambio de información.

La pregunta a resolver estará representada por si los Convenios referidos integran el supuesto de que “... *no exista un convenio aplicable con artículo relativo al procedimiento amistoso*”. Todos ellos poseen una cláusula de este tipo, pero lo que no tienen es armonía con el Modelo OCDE o incluso con el Modelo ONU. Debemos responder dicha interrogación, por medio de una interpretación vinculada con el objeto y fin del Tratado, con lo cual interpretamos que los Convenios realizados conforme el Modelo del Pacto Andino, como el Convenio mixto de intercambio de información y DDI, y los Convenios de Transporte Aéreo Internacional, tienen la finalidad de evitar la doble imposición internacional, se los debería considerar como un Convenio aplicable con artículo relativo al Procedimiento Amistoso, dentro de sus competencias, tomando dicho término como genérico, ya que su finalidad y objeto, en todo o en parte, está referida a evitar la doble imposición internacional y prevenir el fraude fiscal internacional.

***b) Cuando la solicitud se haya presentado fuera del plazo regulado en el convenio o se presente por persona no legitimada.***

Con referencia al primer aspecto de negativa del MAP está vinculado con interponer el procedimiento fuera de plazo. Hemos analizado los diferentes supuestos. Remitimos a dicho análisis. Pero es importante, siquiera, decir, que de la totalidad de Convenios existentes de doble imposición internacional, el tema del plazo difiere en gran magnitud. Además de los conflictos que pueden suscitarse por el momento de su cómputo, debido a los problemas que pueden existir sobre qué actos son los capaces de generar el nacimiento del plazo y por la notificación del mismo.

Los plazos, que hemos anunciado están vinculados a la caducidad, son de 6 meses a 5 años. El MCOCDE se ubica en la mitad, habiendo elegido el plazo de 3 años, el que no se interrumpe por haber interpuesto alguna acción dentro del Derecho interno, salvo que la legislación doméstica lo establezca expresamente. Dijimos que el contribuyente o responsable u obligado debe presentar su caso dentro del plazo estipulado dentro del CDI a contarse desde la primera notificación formal que tenga de la medida contraria al Convenio. La divergencia en la red de Convenios de un mismo Estado implica que igualmente varíen los plazos al respecto. Habitualmente se establecen plazos de seis meses, un año, dos, tres y

cinco años. Incluso existen Convenios antiguos que no mencionan ningún plazo. En este caso, donde no se mencionen plazos, debe atenderse a los plazos de prescripción. En el caso de Suecia y Suiza, no se precisan plazos para las solicitudes<sup>878</sup>. Ello se ha visto en CDI antiguos que difieren cuando se ha renegociado.

Cuando sea presentado por una persona sin poder o sin poder suficiente, la Autoridad Competente, de manera previa, deberá requerir que se complete la omisión. Se puede presentar en la práctica la situación que se exija un poder especial para la representación de un Procedimiento Amistoso, o que haya sido aprobado por la asamblea o por el Directorio. El Reglamento nada dice al respecto del tipo de poder que debe ostentar el presentante. Se deberá exigir el mismo poder que se exige para la presentación de impugnaciones de tipo administrativo, como lo puede ser un poder general o en su caso un poder especial para procedimientos administrativos, donde se detalle de manera particular las facultades de solicitar un Procedimiento Amistoso ante la Autoridad Competente del Estado de la residencia o de la nacionalidad según su caso. Lo mismo, ante cada Estado puede variar la interpretación al respecto.

***c) Cuando no proceda iniciar un Procedimiento Amistoso por ser una cuestión de derecho interno y no una divergencia o discrepancia en la aplicación del Convenio.***

Frente a esta temática, un tanto compleja, el MCOCDE, en igual término el de la ONU, se preguntan si no contraría las previsiones vinculadas con la Convención de Viena sobre Derecho de Tratados, en las cuales no se podrían vulnerar un Tratado, en nuestro caso el derecho a solicitar un Procedimiento Amistoso, con alegaciones de Derecho interno no contempladas dentro del Derecho Internacional, es decir, dentro del propio CDI. Es decir, no puede justificarse el incumplimiento de las obligaciones contraídas en el mismo sobre la base de la legislación interna, incluso del Derecho constitucional<sup>879</sup>.

---

<sup>878</sup> KOCH, K.: (1981, p. 154).-

<sup>879</sup> Véase, parágrafo 27 del MCOCDE, p. 375. El art. 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados recoge este principio general.-

Sin embargo, Koch entiende que el procedimiento sólo está reservado para situaciones que controviertan un CDI. Entonces, si no está controvertido un CDI, entendemos que el procedimiento puede ser rechazado. Si solamente se infringe la legislación doméstica o interna de un Estado, al contribuyente se le recomienda instar exclusivamente la jurisdicción interna. La práctica internacional ha demostrado que muchos Estados están dispuestos a dar tratamiento a un Procedimiento Amistoso, aunque la legislación interna entre en conflicto. Es el caso de Alemania, EEUU, Japón y Portugal. En dichos Estados no se considera de antemano causal de negación de la vía amistosa. Por su parte Suiza considera que si existen varios casos similares debería instrumentarse un Procedimiento Amistoso de tipo consultivo<sup>880</sup>.

***d) Cuando se tenga constancia de que la actuación del obligado tributario trataba de evitar una tributación en alguno de los Estados afectados.***

A este punto hay que vincularlo con la evasión fiscal. La doctrina entiende que es lógico, siendo uno de las principales finalidades y objeto de los CDI evitar el fraude fiscal internacional, que frente a un hecho de fraude acreditado, se niegue el Procedimiento Amistoso. Como hemos manifestado, el MCOCDE entiende que no existe una norma dentro del Tratado que impida que las operaciones consideradas como abusivas puedan acceder al Procedimiento Amistoso. El Modelo reconoce que algunos Estados niegan el acceso por dicha causa, cuando existan infracciones graves en contra de la legislación nacional, abusivas las operaciones realizadas, y la imposición de multas cuantiosas. El tema conflictivo que puede presentarse está dado por que la presunción de fraude o abuso no esté dado por la aplicación o interpretación del CDI, ya que para determinar si existió abuso del CDI deberíamos previamente determinar si el CDI ha sido mal o bien aplicado e interpretado, con lo cual entendemos que en dichos casos debería admitirse la viabilidad del procedimiento. Además, no debería rechazarse el MAP cuando deviene el caso de la aplicación de una norma anti-abuso del derecho interno, sin corroborarse verdaderamente si la planificación fiscal empleada por el contribuyente era o no abusiva, pero dentro del MAP.

---

<sup>880</sup> KOCH, K.: (1981, p. 149).-



Asimismo, podríamos encontrarnos con un caso en el cual la base del litigio está relacionada con la existencia del fraude fiscal como delito precedente del lavado de dinero. Por ejemplo, el pago con cheques de un banco del Uruguay por la venta de un jugador de fútbol, dinero que figura no cobrado dentro de los balances de la sociedad. El contribuyente imputado (la sociedad) podrá instar un Procedimiento Amistoso, MAP Consultivo o Informativo, dentro del Tratado entre la Argentina y Uruguay, a los fines de que la Autoridad Competente de la República Argentina inste a la Autoridad Competente de la República Oriental del Uruguay, para que informe sobre si efectivamente se cobraron dichos instrumentos cautelares. Si se cobraron, claramente estaríamos en una situación de evasión fiscal, la renta derivada de la venta del jugador no se registró nunca dentro de la Sociedad. Pero si nunca se cobraron los instrumentos, no se configuraría la evasión. El MAP consultivo o informativo en este caso puede resultar interesante para comprobar diversas situaciones fiscales internacionales, vinculados con la evasión y con el delito de lavado de activos.

Como advertimos, la negativa del inicio a un MAP por el sólo hecho de presumir maniobras u operaciones de Fraude Fiscal Internacional, resultan contrarias a los propios CDIs, los Comentarios de los Modelos de la OCDE y ONU, vulneran el objeto y fin de los Tratados, sino, también, constituyen una sanción anómala, encubierta, atípica, vulnerando el propio Convenio internacional y las garantías Constitucionales y Convencionales, al respecto.

***e) Cuando la solicitud se refiera a la apertura de un nuevo procedimiento sobre una cuestión que ya hubiera sido objeto de otro Procedimiento Amistoso planteado con anterioridad por el mismo obligado tributario y sobre el cual se hubiese alcanzado un acuerdo entre ambas Autoridades Competentes o sobre el que hubiera desistido el obligado tributario.***

Este párrafo apuesta por la estabilidad de los acuerdos que ya han sido consentidos por el contribuyente, sobre los mismos puntos discutidos, sobre la misma obligación tributaria. Dicha situación es lógica de acuerdo inclusive con el principio derivado del derecho procesal, de economía procesal incluso de cosa juzgada.

La doctrina interpreta que la cláusula encierra dos causales distintas:

a) Dentro del primer supuesto se puede ver que cuando ha existido un MAP anterior, puede, con posterioridad haber mutado las circunstancias que dieron origen al mismo. Con lo cual la doctrina entiende que en dicho caso podría plantearse un nuevo MAP. En puridad pensamos que no estaríamos dentro del inciso descripto, que se refiere a situaciones idénticas o similares, con identidad de sujeto, objeto y causa a las alcanzadas mediante el MAP. Con lo cual, interpretamos, no podría denegarse el inicio de un segundo MAP cuando dichas causas han variado, aunque exista identidad subjetiva y objetiva.

b) En segundo lugar, el inciso indica que, se permite la no admisión cuando el contribuyente que ha instado un Procedimiento Amistoso, por diversas causas ha desistido del procedimiento iniciado con anterioridad. En este punto la doctrina infiere que esta causa debe ser matizada. Si el desistimiento se produjo porque no aceptó el contribuyente el acuerdo alcanzado por las Autoridades Competentes, sí que tendría razón de ser, ahora bien, si el desistimiento se produjo por otra causa, con anterioridad al acuerdo, la denegación del inicio no estaría justificada<sup>881</sup>. Pensamos debería evaluarse caso por caso, indicándose que en Reglamento autoriza a la AC a admitir en ciertos supuestos la admisión, son los que no encajan típicamente dentro de dichos incisos, incluso podría admitirlos aunque encajen dentro del mismo, por cuestiones vinculadas dentro de la política tributaria de cada Estado, en función con la cooperación de los Estados dentro del Plan de Acción BEPS. Para ser calificados como Estados cooperantes.

***f) Cuando el requerimiento de subsanación y de completar la información haya sido contestado en plazo pero no se entiendan subsanados los defectos o aportada la documentación requerida.***

La regla mencionada encierra un presupuesto, es el hecho de no contestar en término los requerimientos realizados con referencia a la subsanación y de completar la información necesaria para configurar un MAP. El inciso nos trae otro supuesto, es el hecho que se haya contestado en plazo pero no se entiendan subsanados los defectos o no haya sido aportada

---

<sup>881</sup> MARTÍN JIMENEZ, A.: (2009, p. 11).-

la documentación requerida de modo íntegro y completo. La interpretación resultante de dicho inciso puede resultar en la práctica arbitraria e inconvencional. Sobre el punto las recomendaciones de la OCDE tienen la filosofía de instaurar un procedimiento especial e informal, donde el contribuyente, responsable u cualquier obligado que está en la posibilidad de incoarlo, no le represente mayores cargas y gastos que otro tipo de procedimiento. Además, también indica el MCOCDE que la aportación y acreditación de las pruebas podrían incorporarse durante el trámite o el desarrollo del MAP. Por lo tanto, si es razonable que la persona no acompañe la documental y fundamente las razones de la omisión, entendemos, podría ser por demás de arbitraria su negativa, la que además, debería estar bien fundamentada y motivada.

El hecho que el reglamento establezca que se “podrá” denegar motivadamente el MAP por las razones enunciadas, entre otras, marca un doble aspecto. Le otorga a la Autoridad Competente la posibilidad de denegar o no el inicio del procedimiento y en segundo término, las causales establecidas no son taxativas, podrían argumentar otras, siempre y cuando, estén específicamente “motivadas”. Pero en muchas situaciones la amplitud de la cláusula puede conspirar contra el inicio del procedimiento. Incluso al margen de la discrecionalidad administrativa que encierra el procedimiento, al ser demasiadas amplias las causas de denegación, puede llevar a denegaciones de solicitudes poco fundadas, como el caso de los bonos austríacos o brasileños, denegados sistemáticamente por la Administración el inicio del MAP dentro del CDI con Austria y Brasil.

Frente a una denegación, siempre circunscripta dentro de una futura reglamentación para la Argentina, pensamos que sería por demás de interesante, previa a la denegación del MAP la consulta al otro Estado Contratante a los fines de conocer su opinión al respecto, incluso a posteriori notificándose las denegaciones de los Procedimientos Amistosos.

El informe general del Congreso de IFA de 1981 (IFA Berlín) nos trae las causales que habitualmente los Estados han argumentado para denegar el acceso al MAP. El ponente general las clasificó en los siguientes puntos<sup>882</sup>.

---

<sup>882</sup> KOCH, K.: (1981, p. 148).

a) El primero de los supuestos de denegación que se analiza es el vinculado con la falta de perspectivas de éxito del MAP. Incluye 6 supuestos:

a.1.) *Vinculado con que el contribuyente no facilita la información concreta y suficiente*: en dicho caso de Austria, Grecia, Holanda y Alemania rechazan la solicitud de MAP. Sin embargo, dentro del informe se destaca que son pocos los Estados que rechazan la incoación de un Procedimiento Amistoso porque sea insuficiente la información solicitada por el contribuyente.

a.2.) *La interpretación del contribuyente contradice la interpretación de las autoridades fiscales*: nos dice el ponente general que en algunos Estados como es el caso de Francia se deniega la solicitud cuando los argumentos del contribuyente no corresponden a la interpretación del Convenio admitida por las autoridades fiscales. Agrega que es lo que ocurre en dicho Estado cuando al Estado extranjero le corresponde el Derecho exclusivo de gravamen, o cuando la interpretación de los hechos concretos o la calificación de la renta formulada por el contribuyente no es compartida por las autoridades fiscales.

a.3.) *Infracción exclusiva de la legislación interna de un Estado*: Si solamente con las acciones de la Administración Tributaria se vulnera una cuestión estrictamente interna, no procedería un MAP. El Procedimiento Amistoso está limitado por su forma y contenido a los casos en que se lesiona el CDI. Si el conflicto es interno vinculado con la legislación doméstica se le recomienda que utilice los recursos del Derecho administrativo y tributario no el Procedimiento Amistoso. Existen Estados que no dan importancia a dichas premisas, como el caso de Alemania y Japón, que están dispuestos a admitir un MAP cuando la legislación interna colisiona con las operaciones de inversión realizadas por un no residente o residente con participantes extranjeros.

a.4.) *Gestión fallida de un Procedimiento Amistoso anterior*: El hecho de que en un caso similar anterior de MAP se haya sentado posición al respecto, no impedirá que pueda volver a ser tratado. Sobre todo cuando las circunstancias que dieron origen a la negativa han variado. Las Autoridades Fiscales de Bélgica, Dinamarca, Gran Bretaña y Suecia, en la praxis, rechazarían un nuevo Procedimiento Amistoso cuando ha fallado una MAP anterior si les parece inviable.

a.5.) *Vencimiento de los plazos según el Convenio o las Legislaciones Nacionales:* La mayoría de las Autoridades Fiscales deniegan la solicitud de MAP cuando en el otro Estado se dan impedimentos legales, por ejemplo, los plazos de prescripción o caducidad de la acción de Procedimiento Amistoso. Las Autoridades Fiscales se encuentran dentro de dicho dilema cuando el CDI no establece plazo alguno y existen discrepancias entre los plazos de prescripción del Derecho interno. Por ejemplo, dentro del Estado la solicitud del procedimiento se encuentra en el quinto año de prescripción (cuando la prescripción es quinquenal) mientras que en el otro Estado es de cuatro años; en dicho caso las muchas Autoridades Fiscales desechan el caso por los impedimentos legales del otro Estado Contratante. En los EEUU la decisión la tienen las Autoridades Fiscales pero hay que tener en cuenta la oportunidad que se le ofreció al Contribuyente de instrumentarlo al MAP. Dicho Estado notifica al contribuyente que está en condiciones de realizar un MAP. De allí comienzan a computarse los plazos referidos. La legislación sueca prevé una situación similar. El caso de Francia deniega el MAP cuando han prescrito el Derecho de cobro del Impuesto o en caso de que haya vencido el plazo de Caducidad.

a.6.) *Doble Imposición no exigida o posible:* existen algunas situaciones donde se podría vulnerar el CDI sin que exista una doble imposición. Estados como Canadá, Gran Bretaña, Grecia y Japón ven en ello un argumento para denegar la solicitud. En el caso de Bélgica e Italia la denegación depende en puridad del texto del CDI. En Canadá, Gran Bretaña y Dinamarca, se rechaza un MAP cuando existe la amenaza de una doble imposición pero no es efectiva. Como lo hemos matizado dichos argumentos contradicen el MCOCDE y muchos CDIs.

b.) *En el caso de APAs (Acuerdos sobre Precios de Transferencia):* El acuerdo abarca todas las cuestiones dudosas para la sociedad o grupo societario y para la Administración en el caso de operaciones entre sociedades vinculadas, las mismas no pueden ser nuevamente evaluadas por medio de una MAP, salvo si han cambiado las circunstancias. En dicho caso, si existieran ajustes de precios de transferencia derivados del propio acuerdo suscrito entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, no podría el contribuyente acceder nuevamente a cuestionarlo dentro de un posterior Procedimiento Amistoso. En Alemania, Australia, Gran Bretaña, Grecia, Japón, una situación semejante sería la causa para denegar la solicitud del MAP.

c.) *Acciones legales omitidas*: en muchos Estados no se considera motivo de denegación el hecho de que el Contribuyente no hayan interpuesto las acciones legales dentro del otro Estado. Se sostiene que el MAP y los recursos internos son independientes entre sí. Según la ponencia general,<sup>883</sup> la Argentina y Noruega consideran difícilmente justificado un MAP cuando se han omitido acciones legales previas a su interposición que estuvieran reguladas dentro de los CDI. Recordamos el caso de los CDI firmados por Italia y Suiza dentro del CDI entre Suiza y Alemania, se requiere de manera previa una sentencia a los sumo de primera instancia como condición previa de acceso al MAP.

d.) *La cuestión relacionada con la importancia de la doble imposición*: la apertura del MAP no depende de que tan importante o de que envergadura es el problema de doble imposición que se presenta ante las Autoridades Competentes. Para un conjunto de Estados la cuantía de la DDI no es importante, por ejemplo, el caso de Bélgica, Dinamarca, Francia, Gran Bretaña, Portugal y Suecia. En otro conjunto de Estados, como lo son Austria, Australia, Grecia, Holanda, Japón, Noruega, EEUU, va primar el criterio económico. Si el caso no tiene relevancia económica las Autoridades Competentes de dichos Estados van a solucionar el conflicto de manera unilateral.

e.) *El caso de la Evasión y el fraude fiscal*: frente a una planificación fiscal fallida, reputada de Evasión y Fraude Fiscal Internacional, muchos Estados no aceptan un MAP. En la práctica, nos dice el ponente general, que debe denegarse desde el principio el acceso al MAP por el hecho de producirse una doble imposición derivada del fallo de una planificación fiscal, y que en los planes de dicho contribuyente estaba defraudar o no abonar el impuesto correspondiente. Frente a una planificación fiscal agresiva por parte del contribuyente, descubierta, puede presentarse un exceso de las Autoridades Fiscales que generen una DDI a la vez más agresiva, ajustes desmedidos y sanciones por demás de graves. En dicho momento se opusieron a dicha posición Australia, Dinamarca, Japón, la República Federal de Alemania, Suiza y Canadá. En la actualidad el Plan de Acción BEPS se pretende limitar al mínimo las planificaciones fiscales y la doble no imposición.

La acción 6º indica que se debe “impedir la utilización abusiva del Convenio”: “Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones relativas al diseño de

---

<sup>883</sup> KOCH, K.: (1981, p. 150).-

*normas internas que impidan la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas. Se realizarán también trabajos para clarificar que los convenios fiscales no se destinan a ser empleados para generar la doble no imposición e identificar las consideraciones de política fiscal que, en general, los países deben tener en cuenta antes de decidirse a entrar en un convenio fiscal con otro país. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre híbridos”.* El comentario sobre el art. 1 del Modelo de Convenio de la OCDE ya incluye una serie de ejemplos de disposiciones que podrían utilizarse para abordar situaciones de “*treaty-shopping*” (búsqueda del tratado más favorable), así como otros casos de abuso de convenio que pueden dar lugar a una doble no imposición.

Si bien la globalización ha creado oportunidades de expansión económica de las empresas y de la economía, ha perjudicado a los ingresos públicos de los gobiernos por los menores ingresos producto de las planificaciones fiscales y abusos de la red de CDI. Además, la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) socavan la integridad del sistema tributario, ya que el público, la prensa y algunos contribuyentes consideran que los bajos impuestos declarados por las grandes empresas son injustos. En los países en desarrollo, la falta de ingresos tributarios lleva a una escasez crítica de financiación de la inversión pública que podría ayudar a promover el crecimiento económico. Cuando las normas tributarias dejan que las empresas reduzcan su carga fiscal mediante el traslado de sus ingresos fuera de las jurisdicciones en las que se realizan las actividades que generan esos ingresos, otros contribuyentes de esa jurisdicción tienen que soportar una carga mayor. Existe mayor presión fiscal para los contribuyentes nacionales que para los grupos expandidos por el mundo entero y se altera el Derecho a la competencia leal.

Por último es importante dentro de Plan señalado lo referente al Procedimiento Amistoso. Dentro del escenario BEPS, es decir las acciones para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios deber ser complementados con acciones que garanticen la certeza y la previsibilidad en los negocios. Un complemento por demás de importante está relacionado con el control y los litigios que se generarán sobre la erosión de la base imponible y del traslado de los beneficios, lo que ha llevado a la OCDE a trabajar más intensamente sobre el Procedimiento Amistoso. Los conflictos que se van a desarrollar en el futuro estarán vinculados con la interpretación y la aplicación de las normas nuevas

que resulten del trabajo descrito más arriba podrían introducir elementos de incertidumbre que deberían ser minimizadas todo lo posible. La Acción 14 del Plan está destinada hacer más eficiente los mecanismos de resolución de controversias, y luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las relacionadas con los convenios mediante los Procedimientos Amistosos, incluyéndose la ausencia de normativas sobre el arbitraje en la mayoría de los CDI, y el hecho de que el acceso al Procedimiento Amistoso y al arbitraje pueda ser denegado en algunos casos por las cuestiones que hemos señalado precedentemente.

#### ***3.1.1.10.- Los recursos frente a la denegación del inicio del Procedimiento Amistoso***

Frente a una presentación de MAP, la Autoridad Competente, en cuanto se den los supuestos establecidos en la Reglamentación, podrá denegar la solicitud presentada por el contribuyente. Dicha competencia es facultativa de darse los supuestos del art. 8.2 del REPA, además debe ser expresamente “motivada”.

Es importante, en este punto, analizar si la denegación de la solicitud del Procedimiento Amistoso puede o no ser recurrida. Sabido es que todo Acto Administrativo que pone fin a un procedimiento o a una etapa trascendental del mismo, la persona que lo ha instado tiene derecho y la garantía convencional a recurrirlo al superior jerárquico por un lado, ante la misma autoridad que ha dictado la negativa por el otro y una vez agotada la vía administrativa ante la jurisdicción contencioso administrativa, incluso llegar hasta los Tribunales Supremos de los Estados Contratantes. Insatisfecho con el resultado de los Tribunales Supremos de Justicia de los Estados, si se justifica desde un punto de vista convencional, podría la persona acceder a la protección jurisdiccional de los Tribunales Internacionales de Derechos Humanos, tanto en Europa (causa *Yukos*) como en Hispanoamérica (causa *Cantos*). Pero existe cierta doctrina que le niega la naturaleza de acto administrativo, como un acto político no justiciable. Pensamos que dicha tesis no puede prosperar, por los fundamentos que desarrollaremos en la presente.

El informe general del Congreso IFA (1981, Berlín) aclara, según los informes presentados por los países, en el caso en que el contribuyente no esté de acuerdo con la solución encontrada en el Procedimiento Amistoso, en “ningún” Estado tiene la posibilidad



de recurrir jurídicamente contra la solución arribada dentro del Procedimiento Amistoso<sup>884</sup>. Nos dice que, sin embargo, en muchos Estados tiene el contribuyente la opción de recurrir contra los expedientes administrativos que han recogido la solución en el Derecho interno. Además, muchos Estados no prevén la situación que la negativa a un MAP sea recurrido. Piénsese que cómo está configurado el procedimiento en muchos Estados: la solicitud no implica el inicio del procedimiento, con lo cual su rechazo hará que el procedimiento nunca se haya iniciado, con todos los efectos jurídicos derivados de ello. Desde ya discrepamos con dicha posición, pensamos que su tramitación comienza con la solicitud y no con la aceptación del MAP por la Autoridad Competente y que el contribuyente tiene el Derecho y la Garantía de acceder a un MAP de manera irrestricta y la Autoridad Competente un deber de llevarlo adelante y de negociar de buena fe todos los aspectos vinculados con el caso. Más aún, en ciertos supuestos está obligado a llegar a una solución amigable con la otra Autoridad Competente y en otros, para el caso de no llegar a un acuerdo dentro de un plazo establecido, el propio contribuyente está legitimado para solicitar un Arbitraje Internacional Tributario.

#### ***2.1.1.10.1 Naturaleza del Acto de Denegación***

A los fines de descubrir si el acto denegatorio es materia de recursos administrativos y judiciales debemos indagar previamente su naturaleza. Como lo advierten García de Enterría y Ramón Fernández<sup>885</sup>, existe una inagotable y cambiante casuística legal sobre las clases de actos administrativos, lo que imposibilita una clasificación de los mismos completa y sistemática. En primer término mencionan los actos decisorios externos que se contraponen a los actos no decisorios. Un acto decisorio es una declaración de voluntad, dirigida a un sujeto, por el cual se define ejecutoriamente una situación jurídica individualizada de dichos sujetos, o de la Administración respecto de ellos. A *sensu contrario* un acto no decisorio no define ejecutoriamente una situación jurídica

---

<sup>884</sup> KOCH, K.: (1981, p. 160).

<sup>885</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y T. RAMÓN FERNÁNDEZ: (2002, pp. 567 y ss.).

individualizada del sujeto o de la Administración. En segundo término establece otro tipo de actos, resolutorios y de trámite.

Esta última división está fundamentada en la calidad de los actos de ser recurridos o no por el administrado. La distinción aparece ligada a los arts. 107 de la LPC y 25.2 L.J. Dentro del primero se declara que los actos pueden ser objeto de recursos en la vía administrativa y luego revisada en la vía judicial. Es decir, las resoluciones administrativas que no pongan fin a la vía administrativa y los actos de trámite que determinen la imposibilidad de continuar un procedimiento o produzcan indefensión; en el segundo, con referencia a la revisión contencioso-administrativa, se declaran actos impugnables los Actos Administrativos que sean definitivos o de trámite, si éstos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto. Incluso se afirma que los Actos de trámite sólo son recurribles si éstos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto.

La clasificación legal es confusa y nos puede llevar a una equivocación. Para los autores referenciados sólo son recurribles las resoluciones o actos definitivos, no así los actos de trámite. Por excepción, éstos últimos, resultan recurribles cuando, aun bajo la apariencia de actos procedimentales no resolutorios del fondo del asunto, de hecho vienen a decidirlo, por poner término al procedimiento o suspender o hacer imposible su continuación (art. 37 LJ). Las categorías enunciadas son básicas y son habitualmente utilizadas por la doctrina y por la jurisprudencia. La regla mentada sobre la no recurribilidad de los actos de trámite o de ordenación del procedimiento, incluso actos materiales que se separan de la ordenación (informes, dictámenes, autorizaciones previas, aprobaciones materiales que preparan la resolución final) no es una regla absoluta. No quiere decir que los actos de trámites no sean impugnables. Los actos de trámite no son impugnables separadamente del acto de naturaleza resolutorio.

También pueden clasificarse entre actos favorables y actos de gravamen. Los actos administrativos que tienen un destinatario externo pueden resultar favorable a ese destinatario o desfavorable generando un gravamen.

Existe, además, una vieja teoría, al decir de los autores referenciados<sup>886</sup>, llamada de los “actos de gobierno” o “actos políticos”. Como base de dicha teoría, no correspondía a la

Jurisdicción contencioso-administrativa las cuestiones que se susciten en relación con los actos políticos del Gobierno (art.2.b. de la Ley LJ de 1956). Tales actos eran los que afectaban la defensa del territorio nacional, las relaciones internacionales, la seguridad interior del Estado y mando y organización militar. En igual sintonía en la Argentina se sostuvo la irrevisibilidad de las cuestiones políticas que en esencia eran no justiciables.

Dichos actos políticos no son una especie del género actos administrativos, y están caracterizados, según los Motivos de la LJ de 1956, por un grado máximo de discrecionalidad, además de tener una función política y no jurídica o administrativa, confiada únicamente a los supremos órganos estatales.

Cuentan los autores que la doctrina de los actos políticos fue introducida por el Consejo de Estado Francés y luego receptada por España. Se llegó a configurar la *teoría del móvil político*, según la cual, fuese cual fuese el objeto material del acto, siempre que los gobernantes lo dictasen en función de su fin político, el acto dejaba de ser un acto administrativo para transformarse en un acto político, haciéndolo “exento” del control judicial posterior, es decir, del control contencioso-administrativo<sup>887</sup>.

Con referencia a la negativa de inicio del Procedimiento Amistoso, en el caso de Alemania, Austria, Bélgica, Francia y Suiza, tienen previsto dentro de su legislación doméstica el control judicial sobre las decisiones administrativas dirigidas al inicio o no de un Procedimiento Amistoso<sup>888</sup>.

Según Palao Taboada<sup>889</sup>, para entender la cuestión, debe analizarse la posición jurídica de la persona que solicita un Procedimiento Amistoso. De allí se irán dilucidando cada una de las respuestas a los interrogantes que habitualmente se ha planteado la doctrina al respecto, incluso sobre la naturaleza del acto que deniega una MAP y sobre su recurribilidad. El art. 25.2 del MCOCDE indica que “...*si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará*

---

<sup>886</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y T. RAMÓN FERNANDEZ: (2002, pp. 574 y ss.).

<sup>887</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y T. RAMÓN FERNANDEZ: (2002, pp. 575 y ss.).

<sup>888</sup> KOCH, K.: (1981, p. 116); VOGEL, K.: (1997, art. 25, punto 68).

<sup>889</sup> PALAO TABOADA, C.: (1972, p. 323).

*lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante...*”. La primera cuestión que dicha doctrina establece es si este precepto impone a la autoridad competente un deber jurídico, y si paralelamente crea una protección jurídica a la persona que insta el procedimiento a los fines del cumplimiento del deber. Palao Taboada parte de que “quizás” el acto que deniega el inicio del MAP o en su caso no llega a un acuerdo, es un acto político o incluso un acto administrativo discrecional. Entiende el autor que por su naturaleza de acto político no es controlable jurisdiccionalmente. Además indica que si no existe un deber jurídico de la Administración de tramitar el Procedimiento Amistoso, tampoco existiría un derecho subjetivo o un interés que legitime a la persona para la impugnación de la negativa a iniciar el procedimiento<sup>890</sup>. Inclusive sostiene el escaso sentido que tendría una sentencia que obligue a un Estado, especialmente a su representante, como lo es la Autoridad Competente, a negociar un acuerdo. El Estado difícilmente puede ser compelido a aceptar un acuerdo, pero si a negociar el mismo con el otro Estado. Sin embargo, Schmitz afirma que si no se le reconoce al contribuyente una pretensión de del inicio al MAP, más allá que sostiene la decisión si está o no fundada es discrecional de la administración (no aceptando la teoría del acto político), debe tener una consecuencia jurídica, de lo contrario el Procedimiento Amistoso carecería de sentido. Dicho autor reconoce que es un deber del Estado el poner en marcha al Procedimiento Amistoso<sup>891</sup>.

Se ha generalizado la argumentación de que el contribuyente, al no formar parte del procedimiento, carece de medios para compeler a las partes a iniciar un Procedimiento Amistoso, incluso, derivado de la falta de obligación de llegar a un acuerdo, se carecen de medios para forzar su puesta en marcha y las negociaciones amistosas en función de una posibilidad de acuerdo.

Descartada la teoría de los actos políticos o discrecionales, como se los ha calificado a mediados del siglo pasado a los actos que denegaban el acceso al MAP, interpretándose que la Administración y en nuestro caso, la Autoridad Competente de los CDI es *universalmente justiciable*, al decir de García de Enterría, y por lo tanto, todos y cada uno

---

<sup>890</sup> PALAO TABOADA, C.: (1972, p. 324).

<sup>891</sup> SCHMITZ, R. C. A: (1957, p. 1267).

de sus actos (ninguno de los cuales puede entrar dentro de la concepción de actos políticos no justiciables, e incluso ningún acto de la Administración puede producir la indefensión del administrado) son revisables por los Tribunales Contenciosos Administrativos. El principio de sometimiento pleno de los poderes públicos al ordenamiento jurídico es la “cláusula regia del Estado de Derecho”, y es radicalmente incompatible con el reconocimiento de una exención del control jurisdiccional para cualquier categoría de actos de autoridad, llámese políticos, de gobierno o dirección política (de la exposición de motivos de la LJ de 1998). Además, todos los actos denominados como discrecionales son controlables judicialmente<sup>892</sup>.

Dentro de la clasificación de actos enunciada entendemos que la negativa al inicio de MAP puede ser tratada como un acto de trámite, ya que no resuelve el fondo del planteo, que pone fin a la vía amistosa, atento a que no permite seguir adelante con el trámite. Dicho acto es jurídicamente recurrible.

Así lo ha entendido la doctrina Española moderna, excluyendo la posición de Palao Taboada; por ejemplo con Serrano Antón se puede sostener que todavía tendría la posibilidad de remitir su caso a los Tribunales para obtener una decisión judicial sobre la denegación de no iniciar un Procedimiento Amistoso<sup>893</sup>. Además, se puede interpretar que el acto administrativo que deniega la vía amistosa, al tener que ser “motivado”, excluye la posibilidad de no ser revisado en sus propios motivos, como todo acto administrativo. En consecuencia, el contribuyente podrá impugnar administrativa y jurisdiccionalmente, la negativa a instar un Procedimiento Amistoso.

Debemos matizar aún la posición esgrimida sobre la posibilidad de revisar o recurrir la negativa al inicio del MAP y una sentencia judicial que obligue a tramitar el procedimiento, incluso en su segunda fase que es la internacional y se caracteriza por la negociación para un potencial acuerdo. En función de ser un acuerdo “potestativo”, es decir depende de cada Estado si se acuerda o no; la sentencia puede no tener sentido, ya que el Estado puede decidir no llegar a ningún acuerdo. Si bien lo afirmado por la doctrina es real, debe ser matizado, como se dijo, en dos sentidos. El primero en los casos de “residencia de las

---

<sup>892</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y T. RAMÓN FERNANDEZ: (2002, p. 578).

<sup>893</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 199).

personas físicas”, cuando no hay más alternativas, se “deberá” llegar a un acuerdo por parte de las Autoridades Competentes, con lo cual, en dicho caso, debe determinarse cuál es la residencia del contribuyente a los fines del CDI. Existe una obligación de los Estados Contratantes de resolver amigablemente el conflicto en dicho caso. En segundo término tenemos el nuevo art. 25.5 donde la inacción de un “potestativo” acuerdo hace nacer en el contribuyente la pretensión y, por lo tanto, la legitimación de instar un arbitraje internacional, con lo cual, en ambos casos cobra sentido una sentencia judicial obligando al Estado en la función de Autoridades Competentes de iniciar el MAP.

#### **3.1.1.11.- La Admisibilidad de la solicitud de Procedimiento Amistoso. Finalización de la fase nacional**

Si la reclamación es fundada y no existen causales de denegación, la Autoridad Competente debe declarar al procedimiento admisible, el que será notificado al contribuyente. Dicho acto, también tiene naturaleza de trámite en función de la admisión del procedimiento. La Autoridad Competente determinará la admisión del MAP dentro del plazo de dos meses desde la presentación realizada por el Contribuyente o Responsable y sin que la Administración le haya requerido la subsanación o ampliación. En dicho caso, dentro del mes posterior a la ampliación o subsanación. Si en dicho caso no se hubiera notificado al contribuyente de la negativa o la admisión del MAP, se aplicaría para el caso de España el “silencio positivo”; por lo tanto operado el silencio en los términos descriptos, se considerará admitida la solicitud.

Para la doctrina española, fundado en el REPA, el Procedimiento Amistoso se iniciará, una vez admitida la solicitud. El Procedimiento Amistoso, a nuestro entender, conforme surge del análisis de los Convenios y de los Modelos Convenios existentes, comienza cuando la persona detecta y agravo concreto o potencial, y presenta el caso ante la Autoridad Competente del Estado de la residencia o nacionalidad en el caso de discriminación del art. 24. Se inicia, desde ese momento, el Procedimiento Amistoso con la solicitud, en su fase nacional. Luego, cuando es admitido el reclamo administrativo, prosigue con la fase internacional del procedimiento.

El REPA en su art. 8.3. indica que el procedimiento se iniciará en los siguientes casos: a) Cuando la Autoridad Competente española considere que la solicitud es fundada y que puede por sí misma encontrar una solución; b) Cuando la Autoridad Competente española considere que la solicitud es fundada y que no puede por sí misma encontrar una solución. En este caso, se comunicará a la Autoridad Competente del otro Estado que se ha admitido el inicio del procedimiento, que la presentación de la solicitud se ha producido dentro del plazo a que se refiere el art. 5 y, se adjuntará la documentación del caso. Si el Convenio aplicable prevé la creación de la Comisión Consultiva a que se refiere el art. 10, se solicitará a la Administración del otro Estado que comunique la fecha de recepción de la documentación. Dicha fecha será la de inicio del cómputo del periodo para poder acceder a la Comisión Consultiva. Conocida esta fecha, se notificará al obligado tributario.

Recordemos que si la Autoridad Competente entiende que no es procedente el inicio del MAP, debe comunicar la negativa de manera fundada al contribuyente. Y hemos fundamentado que al contribuyente le cabría el derecho a recurrir administrativamente al superior jerárquico y el acceso a la jurisdicción contencioso administrativa, a los efectos de salvaguardar el principio de tutela jurisdiccional efectiva.

Conforme el art. 25.2 y el art. 8.3 del REPA, la Autoridad Competente, desde la admisión del MAP, tiene dos alternativas. Recordamos que el procedimiento es independiente de los establecidos por la ley interna, que podrían ser interpuestos para evitar que los actos adquieran firmeza y con posterioridad solicitar la suspensión hasta tanto se concluya con el procedimiento amistoso. Por un lado, la Autoridad Competente, una vez recibido el reclamo del contribuyente, evaluará el mismo. Si le parece fundado y justificado el planteo y si entiende que puede resolverlo dentro de sus competencias unilaterales e interno, le notificará al contribuyente la admisión del procedimiento indicando dicho hecho. En el segundo caso, si entiende que es fundada y justificada la presentación, pero no puede por sí mismo resolverlo, continuará adelante con el procedimiento notificando al otro Estado Contratante del Convenio que se ha iniciado un MAP, los términos del mismo, y acompañará toda la documentación a los fines de su evaluación.

Dentro del primer supuesto la DGT como Autoridad Competente (en los supuestos que es competente) solicitará a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria Española un

informe detallado y circunstanciado, detalles y todos los datos, más la documentación que se considere oportuna en poder de la Administración. Una vez recibido el informe completo, la DGT -como Autoridad Competente- estudiará de manera técnica y jurídica el caso presentado y decidirá por ella misma solucionar el conflicto de doble imposición o en el caso que no pueda continuar, deberá comenzar la etapa internacional. En el segundo caso, cuando directamente observa que no puede resolver ella misma el conflicto fiscal internacional, dará comienzo con el Procedimiento Amistoso como fase internacional, primando desde dicho comienzo el principio de cooperación internacional y el de negociación como mecanismo de resolución de conflictos.

#### **3.1.1.12.- Denegación del procedimiento por parte de la Autoridad Competente receptora del MAP cuando el mismo es iniciado en el otro Estado Contratante**

Las causales habituales de negativa del MAP dentro del Derecho internacional son los siguientes:

- a) La tributación no resulta acorde con la normativa doméstica.
- b) No se ha iniciado una reclamación interna si es que el CDI así lo requiere.
- c) En el caso de no haber suficiente motivación o los hechos alegados por el contribuyente no están probados de manera adecuada.
- d) Por existir errores no subsanados cuando la Autoridad Competente así lo ha requerido.
- e) Por no haber iniciado el procedimiento dentro del plazo de prescripción o caducidad del CDI.

Puede presentarse el caso que la legislación interna faculta a la Autoridad Competente a calificar la presentación que viene desde el otro Estado, incluso le da la posibilidad de admitirla o rechazarla.

La pregunta, derivada de lo manifestado, es si una vez comunicado el inicio de un Procedimiento Amistoso por parte de una Autoridad Competente a la otra Autoridad



Competente del otro Estado Contratante, si ésta última puede, aplicando su legislación interna, denegar el inicio del Procedimiento Amistoso, y si nacería para el contribuyente que ha iniciado en el otro Estado la legitimación para cuestionar dicha medida judicialmente en el último Estado Contratante, es decir en el Estado que la Autoridad Competente ha negado el inicio del MAP, más precisamente, la segunda Autoridad Competente.

Como se advirtió, el REPA se basa principalmente en 4 supuestos: a) Procedimiento Amistoso previsto en los CDIs iniciado ante la Autoridad Competente Española por Acciones de la Administración Tributaria Española; b) Procedimiento Amistoso previsto en los CDIs ante la Autoridad Competente de otro Estado por Acciones de la Administración Tributaria Española; c) Procedimiento Amistoso previsto en los CDIs ante la Autoridad Competente del otro Estado por Acciones de la Administración Tributaria de ese otro Estado; d) Procedimiento Amistoso previsto en los CDIs iniciado ante la Autoridad Competente Española por Acciones de la Administración Tributaria de ese otro Estado.

En el supuesto que el Procedimiento Amistoso sea instado en el otro Estado Contratante por acciones de la Administración Española -tratado dentro del Capítulo II del Título I del REPA, art. 16- o en el caso de que las acciones sean de la Administración del otro Estado Contratante -art. 17.1-, una vez notificado el Procedimiento Amistoso por parte de la otra Autoridad Competente, la Autoridad Española, podrá evaluar la presentación y decidirá si la acepta o la rechaza. El rechazo de la solicitud de MAP del otro Estado está condicionado al art. 8.2 del REPA, el que ya hemos analizado y remitimos. Lo curioso de la normativa española es que regula la legitimación de quien puede presentar un caso en el extranjero y los requisitos de la solicitud ante la otra Autoridad Competente. Y si no se cumplen, la Autoridad Competente española puede rechazar la solicitud del otro Estado. Pensamos que se ha cometido un exceso en la regulación española que resulta, además, contrario a los CDI firmados por España y por la Argentina.

Creemos que, frente al rechazo justificado por el REPA, en su art. 16, donde se pretende además aplicar el art. 8.2 del mencionado Reglamento, en claro incumplimiento con el art. 25.1 y 2 del CDI, podría ocasionar responsabilidad internacional por pretender aplicar el Derecho interno a un procedimiento de resolución de conflictos incluido dentro

de un Tratado internacional, incluso vulnerándose el deber jurídico de la Autoridad Competente Española de negociar y tratar de buena fe de resolver el litigio fiscal internacional.

Frente a la negativa, se vulnerarían directamente los Derechos del contribuyente de iniciar el MAP. Nacería un perjuicio concreto y por lo tanto la posibilidad de recurrir a la vía administrativa interna española y luego la vía judicial de no prosperar los planteos. Más allá la responsabilidad internacional del Estado Español. Al igual que en los otros casos analizados pensamos útil una sentencia que obligue a la Autoridad Competente a negociar, y en los supuestos de doble residencia de personas físicas a fijar el Estado de la residencia si no puede la causa resolverse por los artículos del CDI. Además, en el caso de no llegar a un acuerdo dentro del plazo de dos años a contarse desde la presentación del MAP ante el otro Estado -según la legislación interna Española-, el contribuyente podrá instar un Arbitraje Internacional.

En contra de la negativa de inicio del Procedimiento Amistoso, podría pensarse como posible en un sistema arbitral frente a un rechazo infundado o que los fundamentos utilizados sean arbitrarios, el que se sumaría al arbitraje creado frente a la no resolución del conflicto dentro de un plazo determinado. Abordaremos la misma al final del presente capítulo.

### **3.2 UNA PROPUESTA SOBRE LOS MECANISMOS COMPLEMENTARIOS Y/O ALTERNATIVOS PARA HACER MÁS EFICIENTE LA FASE NACIONAL**

Como se advirtió en las páginas anteriores, la fase nacional se ordena desde que el contribuyente entiende que existe una medida por parte de la Administración Tributaria no conforme con el Convenio Internacional suscripto por las partes y en consecuencia, interpone una solicitud de MAP ante la Autoridad Competente.

Dentro de este punto de conexión entre el Contribuyente y la Autoridad Competente, como mecanismos complementarios a la fase nacional, los reglamentos de MAP podrían indicar que la Autoridad Competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por

sí misma o con la facilitación de un tercero encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio.

De esta forma, por medio del Modelo de Convenio y del desarrollo dentro del CDI, se podrían incorporar mecanismos complementarios o alternativos según el caso, a los fines de facilitar la resolución dentro de la fase nacional, por medio de dichos instrumentos.

Así también, como mecanismo complementario, pueden realizarse consultas a organismos internacionales o incluso a otras Autoridades Competentes, estén o no involucradas dentro del caso. Todo ello haría que se llegue con más legitimidad a la fase internacional y a un eventual arbitraje, agotándose todos los medios para resolver el conflicto fiscal internacional.

La propuesta está basada en los trabajos de la OCDE y en su inclusión en los comentarios, que pensamos puede hacer más eficientes al MAP.

De esta manera, por ejemplo, nos dice el MEMAP que recientemente se han considerado y probado métodos alternativos distintos al tradicional Procedimiento Amistoso, como lo pueden ser la mediación, facilitación, y recursos a expertos. Las aportaciones de expertos en el sector concreto de actividad del contribuyente (bancos, farmacéuticas, etc.), en derecho tributario, economía, etc., aportarán claridad y permitirán identificar la información y los conceptos clave para la resolución del expediente. En algunos casos, la mediación o la intervención de expertos puede resultar útil considerándolos mecanismos informales que pueden tenerse en cuenta para resolver cuestiones especialmente complejas en función del asunto tratado<sup>894</sup>

El Informe de la OCDE sobre mejora del proceso de resolución de controversias relacionadas con los Convenios para Evitar la Doble Imposición, de Febrero de 2007<sup>895</sup>, indica que ,cuando no exista consenso en relación con los fundamentos de las posiciones adoptadas por las dos Autoridades Competentes, la intervención de un mediador puede

---

<sup>894</sup> Véase MEMAP: (2007, p. 34).

<sup>895</sup> OCDE, “Mejora del proceso de resolución de controversias relacionadas con los Convenios para Evitar la Doble Imposición”: (2007, p. 15).

aclarar el caso. En estas situaciones, el mediador atiende a las posturas de ambas partes, para exponer después su criterio sobre los puntos fuertes y débiles de cada una de ellas, lo que ayuda a ambas partes a comprender mejor su propia posición y la de su contraparte. Algunas administraciones tributarias utilizan con buenos resultados la mediación para resolver conflictos internos. La extensión de esta técnica a los Procedimientos Amistosos puede resultar útil. Si bien la propuesta se establece para el caso de la fase internacional del MAP, pensamos que la misma podría ser utilizada para facilitar la resolución de conflictos dentro de la fase nacional.

Por último, el Modelo de la OCDE ha receptado la propuesta dentro del párrafo 86 del MCOCDE 2008, el que es sostenido hasta la fecha<sup>896</sup>.

---

<sup>896</sup> El parágrafo 86 del Comentario al art. 25 del MCOCDE 2008, nos dice: *Con independencia de que se incluya o no el apartado 5 en un Convenio, o de que se instituya de otro modo un procedimiento arbitral utilizando el procedimiento expuesto en el párrafo 69 anterior, es obvio que pueden instituirse otros mecanismos complementarios ad hoc para la resolución de controversias como parte del procedimiento amistoso. Cuando no exista consenso en relación con los fundamentos de las posiciones adoptadas por las dos autoridades competentes, la intervención de un mediador puede aclarar el caso. En estas situaciones, el mediador atiende a las posturas de ambas partes, para exponer después su criterio sobre los puntos fuertes y débiles de cada una de ellas, lo que ayuda a ambas partes a comprender mejor su propia posición y la de su contraparte. Algunas administraciones tributarias utilizan con buenos resultados la mediación para resolver conflictos internos. La extensión de esta técnica a los procedimientos amistosos puede resultar útil.*



**CAPITULO V**  
**REGULACIÓN DE LOS**  
**PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS.**  
**ASPECTOS PROCEDIMENTALES**  
**SEGUNDA PARTE**

***La Fase Internacional***

**I. LA FASE INTERNACIONAL DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

La fase internacional del MAP comienza cuando la Autoridad Competente de uno de los Estados Contratantes presenta su caso ante la otra Autoridad Competente del otro Estado Contratante. Asimismo, la fase nacional del Procedimiento Amistoso comienza, a nuestro parecer y fundado en los propios CDIs, con la presentación del procedimiento a su Autoridad Competente por acciones de la Administración de Estado de su Residencia o de la otra Administración Tributaria del otro Estado, y no cuando el procedimiento es admitido y notificado al otro Estado, como lo establece el REPA.

La fase internacional tiene 3 etapas bien definidas: a) El Desarrollo del procedimiento; b) La terminación o finalización con Acuerdo Amistoso; c) La ejecución del Acuerdo. Puede suceder un cuarto supuesto, en algunos CDI donde se admite el arbitraje tributario como mecanismo complementario del procedimiento, pasado un tiempo -fijado por el CDI- sin que las Autoridades Competentes hayan llegado a un Acuerdo Amistoso, el contribuyente podrá iniciar un Arbitraje Internacional Tributario. Para el cuarto supuesto el Reglamento Español tiene curiosamente reglamentado el procedimiento, sin perjuicio de lo establecido para el Convenio Europeo de Arbitraje, tomando partido por la instauración del Arbitraje internacional público para materia fiscal internacional.

Desde que se dictó el REPA en España, dicho Estado admitió el Arbitraje Internacional en materia tributaria, que será desarrollado con posterioridad dentro del desarrollo del Procedimiento Amistoso, cuando los Estado Contratantes pueden o por diversas razones no han llegado a un acuerdo dentro de un periodo de tiempo, que el MCOCDE recomienda sea de dos años desde que el contribuyente ha realizado la solicitud del MAP. Lo curioso es

que años atrás se ha rechazado el arbitraje dentro de la vía interna y su inclusión en el año 2003 cuando se modificó la Ley General Tributaria Española. Pensamos que la admisión del arbitraje en materia de Derecho Fiscal Internacional -dentro de los esquemas del arbitraje internacional público-, como complemento del MAP, y como excepción al caso de no arribar a un acuerdo, podría incentivar para que los Estados impulsen más acuerdos dentro del Procedimiento Amistoso. Claramente la inclusión dentro del Reglamento Español de Procedimiento Amistoso del Arbitraje Internacional de Derecho Público significó un avances hacia lograr procedimientos más eficaces y eficientes, y perseguir la recta aplicación del objeto y el fin del Tratado suscripto.

Además se advierte que, a la fecha del dictado del reglamento, España no había firmado ningún CDI con cláusula de arbitraje. Hasta ahora encontramos tres CDI que han incluido la cláusula arbitral propuesta por el art. 25.5. de MCOCDE.

## **1.2. DESARROLLO**

Habiendo iniciado el procedimiento según los arts. 25 1 y 2 del MCOCDE, éste se desarrolla dentro de la más absoluta libertad en las actuaciones<sup>897</sup>. El Artículo 25.4 del MCOCDE es claro en afirmar que a fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las Autoridades Competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso dentro del seno de una comisión mixta integrada por ellas mismas o por sus representantes. Studer afirma que nada impide que el procedimiento se instrumente o canalice por medio del cauce diplomático<sup>898</sup>. Pero desde el comienzo de la especialidad se ha visto un abandono y diferenciación de dicho cauce, incluso a la hora de negociar los Convenios y firmarlos, como ha pasado con la Argentina dentro de su últimos Convenios suscriptos, que ha asumido dicho rol el Administrador Federal de Ingresos Públicos.

La pregunta a responder, dentro de este punto, estará referida a si dentro del procedimiento se aplican las Garantías y Derechos devenidos del Procedimiento Administrativo y Tributario, hasta del Derecho Constitucional y Convencional. No tenemos

---

<sup>897</sup> PALAO TABOADA, C.: (1972, p. 324).

<sup>898</sup> STUDER, W. : (1971, p. 89).

la más mínima duda de ello, como lo son la posibilidad de oír al contribuyente interesado en audiencia o por medio de escritos y manifestaciones, notificarlo de la posición de la Autoridad Competentes de ambos Estado, el acceso al estado del procedimiento cuando el contribuyente lo desee por medio del pedido de vista del mismo, si bien él no es parte, pero tiene todos los Derechos y Garantías de un interesado legítimo. Además, el Derecho que le asiste a colaborar con las Autoridades Competentes y presentar toda documentación que considere pertinente para la resolución del conflicto fiscal internacional.

En España, uno de los aspectos que más controversia ha causado dentro del Procedimiento Amistoso, radica en la aplicación o no al mismo de los principios que inspiran el procedimiento tributario en general. Un Estado podría negarse a aplicar las garantías mencionadas dentro de los fundamentos del presente trabajo so pretexto de la internacionalidad y autonomía e independencia de los recursos internos que el Procedimiento Amistoso posee. Que sea internacional y autónomo no es un justificativo válido para desconocer las garantías procedimentales y convencionales que el contribuyente ha ganado dentro del transcurso de la historia del Derecho, así tampoco la trascendencia de las mismas. En este punto, Serrano Antón indica que la posición mantenida por la DGT en España es por la defensa de la aplicación de los principios que inspiran los procedimientos tributarios y administrativos aplicables<sup>899</sup>.

Conforme al informe general del Congreso IFA Berlín de 1981, en su momento era unánime la opinión que, según la naturaleza jurídica del Procedimiento Amistoso, el contribuyente no era parte del procedimiento y por lo tanto, no podía pretender intervenir dentro del mismo. Los justificativos dados en dicha oportunidad estuvieron referidos con que el procedimiento sirve para limitar la pretensión individualizada de los dos Estados contratantes de imponer gravámenes, para que éstos lleguen mediante un acuerdo internacional a solucionar el conflicto fiscal internacional. Por ello no estaba previsto que el contribuyente participe directamente en la tramitación del procedimiento, presente solicitudes ni tenga acceso al expediente<sup>900</sup>. Incluso en los Comentarios al art. 25 MC OCDE del proyecto de 1963, en su párrafo 8º, inferían que la intervención del

---

<sup>899</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2005, p. 868).

<sup>900</sup> KOCH, K.: (1981, p. 157).



contribuyente ha de aprobarse por unanimidad y bilateralmente por ambas Autoridades Competentes.

Sin embargo, en la actualidad, la posición esgrimida por el MEMAP supera toda duda sobre la participación del contribuyente dentro del procedimiento y pensamos, como proyección de futuro, que el mismo detendrá una posición que le garantice los esenciales Derechos y Garantías dentro de todo proceso o procedimiento. Si bien hasta la fecha el papel del contribuyente es limitado, el MEMAP trae consigo recomendaciones que pueden ayudar a una mayor participación del mismo dentro del procedimiento. Creemos que una de las cuestiones a modificar en el futuro del MAP es ampliar la participación del contribuyente, dándole idénticos Derechos que los que ostentan las Administraciones Tributarias, mentados dentro del principio de igualdad y no discriminación en materia procesal.

Es por ello que, aún cuando el contribuyente quede excluido de ciertas fases del Procedimiento Amistoso, su participación, colaboración y buena voluntad son determinantes para la resolución de la controversia. Un antecedente por demás de importante está referido a la actuación por las Autoridades Competentes suizas, donde se han obtenido resultados por demás de positivos gracias a la participación dentro del procedimiento de los contribuyentes implicados por la doble imposición internacional, en la medida que se instrumentaba la exposición del contribuyente de sus puntos de vista en audiencia frente a una comisión mixta.

El MEMAP recomienda que, una vez aceptada la solicitud de asistencia por las Autoridades Competentes, lo mejor que puede hacer el contribuyente en su propio beneficio es remitir la información íntegra y precisa que sea necesaria para la resolución del caso. El contribuyente saldrá muy beneficiado si mantiene informadas a las Autoridades Competentes sobre todo cambio que pudiera darse respecto de la información y la documentación suministradas en el momento de solicitar la asistencia o de la remitida posteriormente, así como aportando nueva información o documentación relacionada con las cuestiones consideradas. Sin contar con la debida información y documentación, las Autoridades Competentes no podrán resolver la controversia de forma expeditiva. A ello se

refiere la *Práctica idónea N° 5*, es necesario que el contribuyente realice “*entrega de información íntegra, precisa y oportuna a las autoridades competentes*”.

Otra precaución que deberá tomar el contribuyente es que ambas Autoridades Competentes reciban idéntico cuerpo documental, la misma información del caso vinculado con los hechos y la posición exteriorizada por el contribuyente, de forma que ambas Autoridades deben revisar cuidadosamente toda la información que envíen a fin de garantizar su precisión y coherencia.

Si bien es verdad que al dialogo jurisdiccional lo establecen las Autoridades Competentes durante la tramitación del MAP, el que por su naturaleza es un procedimiento entre Administraciones Tributarias en representación de los Estados, la intervención del contribuyente estará limitada a la presentación de la posición y puntos de vistas, aporte documental, participación dentro de las audiencias, manifestar su opinión frente a la posición de las Autoridades Competentes; su aporte no tiene la misma validez que el realizado dentro un proceso judicial, en el que el juez necesariamente debe analizar su posición y las pruebas presentadas, bajo consecuencia de resultar la sentencia reputada de arbitraria y revisable por el Tribunal superior, si es que se omite dicho análisis. No obstante, cuando sea pertinente, las Autoridades Competentes pueden invitar al contribuyente a que exponga los hechos a fin de garantizar el entendimiento por ambas partes de las circunstancias del caso. El MEMAP recomienda que, en términos generales, sea aconsejable dar a los contribuyentes las oportunidades necesarias para exponer los hechos y argumentación que consideren pertinentes ante las autoridades competentes, tanto por escrito como de forma oral. A la que agregamos la necesidad de que sean valoradas dentro de la dinámica del procedimiento.

La práctica idónea nro. 13 resalta la importancia de la “*presentación realizada por el contribuyente ante las autoridades competentes*”. En los casos poco habituales o complejos, es necesario que el contribuyente haga una presentación del caso para ambas Autoridades Competentes, y que la misma sea completa, con carácter previo a que se realicen las negociaciones.

Por su parte, la práctica idónea nro.14 establece la base del procedimiento por medio de la “*cooperación y transparencia*”. Dentro de la interacción entre el contribuyente y las

Autoridades Competentes, es necesario que el contribuyente, en el menor plazo posible, ponga a disposición la totalidad de la documentación e información, la que debe además ser fiel, precisa y veraz. De esta forma se estará facilitando el funcionamiento eficiente y sin complicaciones del MAP. Del mismo modo, las Autoridades Competentes se asegurarán que los contribuyentes conozcan perfectamente la situación en la que se encuentra su caso, en ambos sentidos, se estará generando una relación más productiva entre contribuyente y administración que evitará los malentendidos respecto de los procesos de aceptación, tramitación y finalización del caso planteado. La cooperación entre las partes intervinientes en el MAP es crucial para su tramitación. La comunicación de información y la prestación de asistencia, cuando se solicite, fomentarán la transparencia y coherencia del proceso. Por consiguiente, la cooperación entre las partes del Procedimiento Amistoso con los interesados en el mismo se presenta como de extrema importancia.

Las motivaciones a la práctica idónea nro. 14 establecen lo siguiente:

*a) Las administraciones como los contribuyentes se beneficiarán de un proceso cooperativo y totalmente transparente. La presentación oportuna de la información solicitada, tanto por los contribuyentes como entre autoridades competentes, es esencial para que estas puedan llegar a un acuerdo justo y rápido.*

*b) Para los contribuyentes, el hecho de presentar la misma documentación a ambas autoridades competentes, conteniendo todos los datos pertinentes, permitirá avanzar notablemente en el proceso de entendimiento común de los hechos.*

*c) Para las administraciones tributarias, la comunicación frecuente y oportuna con el contribuyente en relación con la situación del procedimiento o cuestiones relacionadas, mejorará la transparencia y permitirá una clara comprensión del caso, lo que normalmente conduce a una resolución más rápida y adecuada.*

*d) Se debe instar a las autoridades competentes a que consideren la posibilidad de que el contribuyente aporte su visión de los hechos y sobre las cuestiones jurídicas que puedan plantearse durante el procedimiento.*

En los Estados que no disponen de reglamentación del Procedimiento Amistoso, como es el caso de la Argentina y los países de Latinoamérica, el desarrollo del MAP es bastante

informal. Incluso, en los Estados que tienen reglamentación del procedimiento prima el informalismo. No nos olvidemos que el procedimiento es, en definitiva, administrativo.

El procedimiento comienza por la solicitud de un Estado comunicándole al otro, personificado por las Autoridades Competentes, remitiéndole el planteo realizado por el Contribuyente con la totalidad de la documentación. Este momento es el considerado como punto de inicio del Procedimiento Amistoso -en su fase internacional- y es desde cuando se computa el término de dos años, a los fines de que el contribuyente pueda solicitar un arbitraje, como veremos.

Cada Estado, una vez que tenga el caso, pasará a estudiarlo y naturalmente a tomar posición, incluso a solicitar información a las Agencias Tributarias. Cada parte elaborará un informe detallado con el caso, describiendo todos los elementos probatorios y de juicio. Con posterioridad, es natural que las partes se reúnan, escuchen al contribuyente y a un representante de la Agencia Tributaria, intercambien opiniones y traten de llegar de esa forma a un acuerdo amistoso que resuelva el conflicto. Así también, si lo autoriza el Tratado, podrán reunirse en el seno de una comisión mixta y que la misma, una vez constituida, solicite un dictamen de terceros independientes para ayudar a la solución de la causa.

El MEMAP recomienda, cuando nos encontremos con casos muy complejos o problemáticos, que los mismos sean establecidos o identificados por las Autoridades Competentes, incluso se prueben métodos alternativos para ayudar a resolver el conflicto en el MAP como lo son el arbitraje, la mediación, conciliación, facilitación, *amicus curiae*, dictámenes a organismos especializados, la determinación de los hechos del caso por terceros independientes, entre otros casos. La aportación por expertos o peritos en la materia que se trate, por ejemplo medicamentos, industria, finanzas, bancos, economía, tributación internacional, pueden ayudar a la Autoridad Competente a dilucidar las cuestiones más conflictivas, que dependen muchas veces de prejuicios sobre cada una de las actividades descriptas.

Durante el desarrollo del MAP las Autoridades Competentes deben mantener informado al contribuyente: aunque no sea parte del procedimiento, tiene derechos y garantías como interesados, incluso de las derivadas del art. 6º del Convenio para la

protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (derecho a un proceso equitativo), aplicable a nuestra materia<sup>901</sup>, como lo hemos fundado. Puede, con anterioridad o con posterioridad a la reuniones y audiencias celebradas, requerir que presente aclaraciones sobre su posición o incluso que colabore realizando informes o aporte nueva documental. Las Autoridades Competentes, dentro de la dinámica del procedimiento, van a ir comunicándole los pasos que se van a ir desarrollando para su conocimiento, siempre dentro de una mirada garantista.

Conforme el MEMAP lo primero que deben hacer las Autoridades Competentes es corroborar que tienen la misma información frente al caso. Ello sin duda alguna se debe establecer en la primera reunión, incluso antes de la misma. Es destacable que muchas veces el motivo de los desencuentros está vinculado con la información incompleta y sobre todo, cuando no se establecen cuáles son los verdaderos hechos del caso que deberán analizar conjuntamente. Como dijimos con relación a la determinación de los hechos pueden utilizarse las herramientas del Derecho internacional público.

EL MEMAP sostiene que el entendimiento común de los hechos por ambas partes es fundamental para que el caso pueda ser resultado en la instancia amigable. Las Autoridades Competentes deben estar preparadas en explicar con cierto detalle los ajustes practicados y en menor grado, la aplicabilidad de la legislación interna.

Pensamos que deben tener en vista, además, los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, las recomendaciones realizadas por el Comité de Asuntos Fiscales de la

---

<sup>901</sup> Artículo 6º CEDH, Derecho a un proceso equitativo: 1. *Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la sala de audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan o en la medida considerada necesaria por el tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia. ... 3. Todo acusado tiene, como mínimo, los siguientes derechos: a) A ser informado en el más breve plazo, en una lengua que comprenda y detalladamente, de la naturaleza y de la causa de la acusación formulada contra él; b) A disponer del tiempo y de las facilidades necesarias para la preparación de su defensa; c) A defenderse por sí mismo o a ser asistido por un defensor de su elección y, si no tiene medios para pagarlo, poder ser asistido gratuitamente por un abogado de oficio, cuando los intereses de la justicia lo exijan; d) A interrogar o hacer interrogar a los testigos que declaren contra él y a obtener la citación y el interrogatorio de los testigos que declaren en su favor en las mismas condiciones que los testigos que lo hagan en su contra; e) A ser asistido gratuitamente de un intérprete, si no comprende o no habla la lengua empleada en la audiencia.*

OCDE, por el MEMAP, como fuentes indirectas que podrán poner luz a las cuestiones litigiosas. Pero lo fundamental será, dentro del punto de partida, conocer y determinar el caso para que luego puedan fundarse las posiciones de cada parte y analizar el Derecho aplicable al caso. Asimismo, cuestión no menor son los principios que tengan en común entre ambos Estados, partiéndose del CDI firmado por las partes, con sus protocolos explicativos, los MAP de carácter interpretativo firmado por las partes, comentarios, explicaciones técnicas o pautas relacionadas con el contexto, prácticas ulteriores, y pautas comunes dentro de una comisión mixta o memorándum de entendimiento, y por último las pautas publicadas por la OCDE.

Dentro de este contexto, el MEMAP establece como práctica idónea Nro. 15 la importancia de las “reuniones entre autoridades competentes”. Las reuniones presenciales fundamentan la práctica idónea, posibilita una discusión más abierta y un criterio más unificado, a la vez que permite generar un entorno más relajado en torno a la resolución del conflicto y análisis de los casos traídos a resolución. La adopción de un criterio unificado para la resolución del problema puede llevar a su vez a un resultado muy beneficioso para ambas partes.

Otro de los beneficios derivados de las reuniones presenciales es que normalmente se concentran dentro de un rango entre fechas fijas, en medio del proceso, lo que genera un mayor nivel de actividad de naturaleza intensiva durante dicho periodo y, por lo tanto, un verdadero progreso del procedimiento. Dicho de otro modo, las reuniones presenciales normalmente favorecen el avance hacia la resolución de los casos. La preparación previa a la reunión y los trabajos que de ella se desprenden suelen conducir a resultados concretos. Teniendo en cuenta la diversidad de culturas y la proliferación de los Procedimientos Amistosos, en algunos casos será necesaria la presencia de intérpretes que faciliten estos encuentros, además de asesores legales y traductores técnicos de cada área específica tratada.

Con respecto al modo del trámite llevado adelante, los Comentarios al MCOCDE, art. 25.4, dentro de los párrafos 56 a 62, enuncian que el MAP establece primero que las Autoridades Competentes pueden comunicarse directamente entre ellas y no es necesario acudir a la vía diplomática. Sin embargo, como hemos señalado siguiendo a la doctrina el

MAP, no es privativa de ella. Pueden comunicarse por carta, fax, teléfono, reuniones personales o por cualquier otro medio que estimen conveniente. Pueden constituir una comisión mixta, sin que implique mayor formalidad y dentro de la comisión mixta, de común acuerdo, habitualmente, los Tratados establecen la cantidad de miembros y sus reglas de procedimiento. En su párrafo 60 de los Comentarios del Modelo aludidos, establecen que los Estados deberían suprimir cualquier formalidad en este terreno, tienen la obligación de ofrecer a los contribuyentes, dentro de la Comisión Mixta, ciertas garantías esenciales, particularmente vinculadas con:

a) El derecho a formular sus observaciones, por escrito o verbalmente, en persona o por medio de representante.

b) El derecho a ser asistidos por un asesor.

Sin embargo, el párrafo 61 indica que, por el contrario, no parece justificada la comunicación del expediente incoado al contribuyente o a su representante, dada la naturaleza particular del procedimiento. Cuestión que no compartimos y pensamos debe ser revisada por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en una sucesiva reformas del art. 25.

Así también indica, dentro del párrafo 62, que es recomendable a que cada delegación incorporen como presidente de la comisión mixta a un alto funcionario o magistrado designado esencialmente en razón de su experiencia específica; es razonable suponer, en efecto, que la intervención de tales personalidades facilitaría la obtención de los acuerdos. Los Comentarios no indican si dicha Comisión podría estar integrada por expertos independientes de renombre, que sean terceros frente a las partes.

### **1.2.1. LA DINÁMICA DEL PROCEDIMIENTO DENTRO DEL REGLAMENTO ESPAÑOL DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS**

El desarrollo del Procedimiento Amistoso se produce entre los Estados, con una mínima participación del contribuyente, como lo vimos en el párrafo anterior, cuestión que debería repensarse. Si bien la regulación proviene del Derecho Internacional Público, el Reglamento Español de Procedimientos Amistosos establece las bases administrativas para

que el procedimiento se lleve adelante. El REPA tiene dos partes por demás de importantes referidas a la dinámica y desarrollo del procedimiento. La primera, centralizada en la negociación de las Autoridades Competentes. La segunda, descentralizada en una comisión arbitral, cuando lo prevea el Tratado internacional. También diferencia donde se ha solicitado el MAP y cuál es la Autoridad Tributaria que ha establecido la medida contraria al CDI.

#### ***1.2.1.1. Desarrollo de las Actuaciones***

El texto original del REPA, publicado el 18.11.2008, en vigor a partir del 19/11/2008, indicaba que la instrucción del procedimiento, así como la fijación de la posición del Estado español, correspondía a la Dirección General de Tributos conjuntamente con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, quien designará un representante a estos efectos. Pero dejaba en claro que la Autoridad Competente era la DGT y que la AEAT coadyuvaría con dicho órgano. La última actualización de la norma por disposición final 1.2 del Real Decreto 634/2015, del 10 de julio de 2015, con efectos desde el 1 de enero de 2016 (BOE A-2015-7771), indica que la instrucción del procedimiento, así como la fijación de la posición española, corresponderá a la Autoridad Competente. Recordamos que el Real Decreto 634/2015 modificó la norma original con respecto a quien se consideraba Autoridad Competente, separando las funciones competenciales entre la DGT y la AEAT.

Con respecto a la instrucción y a la posición Española, a los fines de coordinar las funciones competenciales frente al procedimiento, matiza que la instrucción de los procedimientos que sean competencia conjunta de la Dirección General de Tributos y de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria será coordinada por la Dirección General de Tributos. La posición española se fijará conjuntamente por las dos Autoridades Competentes.

La duda que puede generarse, al respecto, a los procedimientos que no sean de competencia conjunta de ambas Autoridades Competentes, con referente a la instrucción y a la posición Española.

Recordemos que a partir del 1 de Enero de 2016, la Autoridad Competente para ejercer funciones reguladas en el REPA serán: a) Con carácter general, la Dirección General de



Tributos, y b) La Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando se trate de los procedimientos regulados en el título III de este Reglamento, así como los regulados en el título II, cuando se refieran a la aplicación de los artículos de los Convenios para evitar la doble imposición que regulan los Beneficios empresariales con establecimiento permanente y las Empresas asociadas.

Esta diversidad de funciones en cada uno de los órganos deberá ser bien coordinada para no obstruir ni dilatar el procedimiento y a la vez cumplir con el principio de eficacia, entre la DGT, la Administración tributaria y el contribuyente.

Los cambios que serán operativos desde el 1 de enero de 2016 señalan que las Autoridades Competentes Españolas, separadas por sus funciones, tendrán la instrucción del procedimiento dentro de cada área competencial. En caso que las funciones se solapen o sean concurrentes, serán coordinadas por la DGT. La duda que se presenta frente a la nueva reglamentación es que, al indicar que la posición Española, se fije conjuntamente entre los dos órganos de la administración, es decir por la DGT y la AEAT, es si ello se refiere a todas las situaciones dentro del procedimiento o para el caso que dichos órganos tengan funciones concurrentes.

Recordemos que, con anterioridad, a la posición española la fijaba la DGT, como Autoridad Competente, con el apoyo de la Administración tributaria. El art.9.1 nos decía que la instrucción del procedimiento así como la fijación de la posición española corresponderá a la Dirección General de Tributos conjuntamente con la Agencia Estatal de Administración Tributaria quién designará un representante a estos efectos.

En la actualidad el art. 9.1 indica que la instrucción del procedimiento, así como la fijación de la posición española, corresponderá a la Autoridad Competente. Con lo cual puede interpretarse que cada una puede, sobre su competencia, establecer la posición española. Salvo que las funciones sean concurrentes, para lo cual la posición española se fijará conjuntamente por las dos Autoridades Competentes, con la coordinación de la DGT.

Las modificaciones que entran en vigor a partir del 1 de enero de 2016, so pretexto de un mayor control dentro del Plan de Acción BEPS de la Agencia Tributaria Española en lo que refiere a los beneficios derivados del CDI como de materia de precios de transferencia, conspiran en contra de los principios de coordinación y eficiencia que deben primar dentro

del MAP como lo hemos sostenido. Además de contradecir que el Procedimiento Amistoso se genere dentro de un foro diferente del organismo que ha realizado el ajuste fiscal. En función que difícilmente la Agencia Tributaria como Autoridad Competente cambie de posición frente a un ajuste realizado, como muchas veces sucede frente a los recursos de reposición o reconsideración. Además, desde una posición teórica es recomendable que tanto el contribuyente como la Agencia Tributaria se presenten ante las Autoridades Competentes como interesados en idénticos Derechos y Garantías, cada uno en su ámbito de actuación, claro está, pero sobre todo respetándose el principio de igualdad dentro del procedimiento, y que las Autoridades Competentes funcionen como verdaderas agencias independientes dentro del procedimiento.

El desarrollo del procedimiento funciona de la siguiente forma, independientemente de quien instruya el procedimiento -si es la Agencia Tributaria o la DGT-, como a continuación se detalla.

a. El art.9.3 del REPA establece que la Autoridad Competente -*la DGT o AEAT, según sus funciones*- dispondrá de 4 meses desde la fecha de admisión de inicio del Procedimiento Amistoso, para elaborar la propuesta española o *Position Paper*, o posición sobre el caso traído a resolución.

b. Para la fijación de la posición o *position paper* del Estado español, la Autoridad Competente podrá solicitar la documentación y los informes que se consideren pertinentes, que deberán ser remitidos a la mayor brevedad. El plazo dado por el Reglamento es de tres meses desde la recepción de la solicitud. Dicha documentación debe ser inmediatamente solicitada por la Autoridad Competente a los fines de cumplir con los plazos Establecidos, incluso debe apurarse a la admisión o no de la solicitud, para poner cumplir dentro del plazo de cuatro meses desde la solicitud del MAP por el Contribuyente con el armado de la posición del Estado frente al caso.

c. Los cuatro meses se computan desde la admisión de la solicitud. El plazo es idéntico al establecido por el Código de Conducta y por el MEMAP.

d. Dentro del contenido de la posición de cada Estado, es recomendable que conforme lo establece el Código de Conducta en su art. 3.2, se presente la siguiente documentación:

d.1. Identificación del caso presentado por la persona que efectúa la solicitud;

d.2. Justificación del caso, con referencia a la individualización de la doble imposición internacional;

d.3. El modo en que puede resolverse con el fin de eliminar la doble imposición internacional;

d.4. Los fundamentos del acto de liquidación y/o ajunte;

d.5. La documentación que avale la posición de la Autoridad Competentes;

d.6. Una lista de todos los documentos individualizados y utilizados.

En este punto el MEMAP agrega como deseable la siguiente documentación configurativa de la posición de cada Estado:

a. Denominación y razón social y número de identificación fiscal de la persona que solicita el MAP, las personas relacionadas en el otro país, si fuera pertinente, y la base para determinar el tipo de asociación;

b. Datos de contacto del funcionario integrado en la Autoridad Competente encargada del caso;

c. Aspectos generales sobre el caso, operaciones, actividades y base del ajuste;

d. Ejercicios a los que se refiera;

e. Importe de renta e impuesto ajustado en cada ejercicio, cuando corresponda;

f. Resumen de la información relevante, extraída de la declaración original;

g. Descripción de la naturaleza exacta de los hechos o del ajuste y la normativa interna y artículos del convenio que resulten aplicables;

h. Cuando corresponda, cálculos y datos en los que se basan (cuando resulte pertinente y apropiado pueden incluirse datos financieros y económicos e informes basados en ellos, así como notas explicativas y documentación del contribuyente);

En los casos relacionados con precios de transferencia será útil la siguiente información adicional:

i. Indicación de operaciones comparables y métodos para ajustar las diferencias;

j. Descripción de la metodología empleada en el ajuste;

k. Motivación de la corrección del método para determinar precios de transferencia elegido para el ajuste (es decir, una explicación de por qué se considera que el ajuste consigue un resultado de plena competencia; identificación de la parte examinada, cuando sea pertinente; análisis funcional y del sector en caso de que el estudio no esté incluido en algún otro apartado de la documentación remitida por el contribuyente).

Tradicionalmente, de manera previa a la confección de la posición española, la voluntad administrativa se configuraba con el análisis de la presentación realizada por el Contribuyente, más la prueba documental o informativa aportada por el contribuyente o colectada por la Autoridad Competente y del informe requerido a la AEAT, así también de las aclaraciones presentadas por el contribuyente para que aclare su presentación de precisarse, todo ello ayudaba a que la DGT formara -como representante del Estado- una opinión sobre las cuestiones presentadas por el contribuyente. Siempre fue fundamental la participación de la AEAT como un organismo de la administración responsable de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal, y como conocedora de la situación particular del contribuyente afectado por la medida, realizada por dicho órgano o por la Administración Tributaria del otro Estado Contratante.

Una vez formada la voluntad administrativa del Estado por medio de la *position paper*, conforme el art. 3, último párrafo, se comunicará a la Autoridad Competente del otro Estado. De la misma forma se espera se forme la voluntad administrativa del otro Estado.

El Art. 9.4 del REPA estipula que las Autoridades Competentes intercambiarán tantas propuestas como sean necesarias para intentar alcanzar un acuerdo. El REPA se posiciona en un escenario de colaboración y negociación entre las Autoridades Competentes, base de este tipo de procedimientos. Dentro de esta etapa las Autoridades Competentes tienen la obligación de negociar con el objeto y el fin de llegar a un mutuo entendimiento. El medio está referido por el intercambio de las propuestas de manera recíproca según el objeto y el fin del CDI para llegar a un acuerdo. Deben ponerse todos los medios y mecanismos posibles para llegar a un acuerdo, incluso la propuesta de organizar una comisión mixta a los fines del estudio del caso para que facilite la negociación de un acuerdo.

El apartado 37 del Comentario al art. 25 del MCOCDE establece que, sin duda alguna, el apartado del art. 25.2. enuncia la obligación de negociar un acuerdo y dentro del

contexto, obliga que la negociación se realice siguiendo el principio de la buena fe, de cooperación y asistencia internacional, realizando todas las tareas posibles con una actitud pro-activa, agotando todos los mecanismos vinculados con la técnica de la negociación, como en reiteradas oportunidades la CIJ ha establecido.

Por su parte el parágrafo 38 de los Comentarios aludidos (MCOCDE) establece que en la búsqueda de un Acuerdo Amistoso, las Autoridades Competentes deben ciertamente precisar en primer lugar su posición a la luz de sus respectivas legislaciones fiscales y de las disposiciones del Convenio que les vinculan tanto a ellas como a los contribuyentes. En el caso de que la aplicación estricta de estas reglas o disposiciones impida todo acuerdo, puede admitirse de manera razonada que las Autoridades Competentes tienen, como en el ámbito del arbitraje internacional de incluirse el art. 25.5 del MCOCDE, la posibilidad a título subsidiario de acudir a la equidad a fin de satisfacer el planteo del contribuyente. Este tipo de actos de disposición no se presenta en la fase nacional ante la Autoridad Competente y es admisible desde un punto de vista del Derecho Internacional Público. A ello se refiere especialmente Palao Taboada cuando manifiesta que puede ocurrir que existan dificultades por parte de los Estados requirentes y las Autoridades Competentes receptoras de la solicitud que, si bien no pueden eliminárselas unilateralmente, no hay que olvidar que las Autoridades Administrativas como representante del Estado dentro del Procedimiento Amistoso, tienen facultades más amplias y de disposición que las competencias de carácter interno, derivadas del Derecho Internacional Público<sup>902</sup>.

El MEMAP, por su parte, entiende que las Autoridades Competentes, deben con carácter prioritario, redactar y transmitir un documento con su posición, como lo hemos indicado siguiendo para ello otras fuentes. La especificación detallada de las posiciones permite a la otra Autoridad Competente entender el asunto que se le presenta y determinar la actuación más conveniente, es decir, el método idóneo para subsanar la doble imposición o para resolver el caso. Ello va a configurar la resolución del caso dentro de principios sólidos y que las negociaciones deben desarrollarse en forma objetiva, justa y fundada, resolviéndose caso por caso motivados por las propias actuaciones.

---

<sup>902</sup> PALAO TABOADA, C.: (1972, p. 325).-

Cuando el Procedimiento Amistoso se vincula a casos problemáticos es por demás de importante que las Autoridades Competentes los identifiquen, al inicio del procedimiento, dentro de la individualización de los hechos. Es importante, además, dentro de la etapa de negociaciones, que ambas Autoridades Competentes fijen un objetivo en común. Los casos complejos podrían ser resueltos dentro una comisión mixta, combinando dentro de ella diferentes mecanismos complementarios que trascienden el procedimiento tradicional, como se advirtió. Las partes podrían solicitar dentro de la comisión mixta la asistencia de un facilitador del acuerdo, que escuche a las partes y les ayude a determinar los hechos del caso y los objetivos en común, como lo hemos manifestado, y sobre todo las perspectivas que tengan que ver con el acuerdo, sumándose a la propuesta todas las técnicas disponibles al respecto.

El MEMAP se refiere a ello, afirma que la asistencia de mediadores o facilitadores, pueden dar cierta perspectiva a la discusión, identificar los obstáculos para el desarrollo del proceso y, en ciertos casos, aportar planteamientos diversos para la resolución, en caso de elegir la conciliación. La base de la participación de un mediador, facilitador o conciliador, o experto, es que sean neutrales e independientes a las partes, incluso es recomendable que sean de otra nacionalidad del de las partes involucradas y de los Contribuyentes. Esta perspectiva puede adquirirse a través del replanteamiento del mediador sobre las posiciones adoptadas o sobre los aspectos clave del caso, podría incluso esclarecer otros elementos no advertidos a la luz del planteamiento adoptado por la administración que defiende el ajuste, o incluso a la otra Autoridad que le solicita proceda a la eliminación de la doble imposición. En este sentido, la mediación, la facilitación o conciliación puede ayudar a resolver algunos aspectos sistémicos de la relación nacida al amparo de los MAP. Lo manifestado ha llevado al MEMAP a proponer la práctica idónea Nro.00 16 sobre la “*Mejora del Proceso Bilateral*”, estructurándola en todo tipo de aporte que pueden traer los Mecanismos Complementarios aludidos.

Una propuesta interesante dentro del desarrollo del MAP está vinculada con la práctica idónea nro. 6 que se refiere a la posibilidad de la presentación electrónica. Ella puede ampliarse a todo el desarrollo del procedimiento. Sería deseable que el MAP esté generado dentro de una *plataforma virtual* o *expediente electrónico*, donde se incorporen todos los elementos analizados y sobre todo los aspectos vinculados con la negociación. Ello ayudará

a la transparencia del procedimiento, mayor accesibilidad de los aspectos de hecho y la prueba del caso, como las posiciones de los Estados y las posibilidades de acuerdo. Pensamos si dichos avances ya han llegado a la justicia interna de muchos Estados, sería incompresible no aplicarlos a nivel internacional.

#### **1.2.1.2 El Arbitraje internacional como complemento del Procedimiento Amistoso por medio de comisiones consultivas**

En los casos en que el CDI prevea la creación de una comisión consultiva y no se haya alcanzado un acuerdo en el periodo establecido en el mismo, el contribuyente, o en su caso el obligado tributario, podrá solicitar la constitución de dicha comisión arbitral por las Autoridades Competentes para que la misma adopte una decisión sobre las cuestiones pendientes sin resolución.

Es interesante analizar dicha cuestión desde uno de los primeros trabajos que se ha encargado del MAP en España. Incluso cuando el MCOCDE era tan solo un proyecto, en el año 1972. Nos referimos al trabajo del profesor Carlos Palao Taboada quien, desde un punto de vista confuso, planeó la naturaleza arbitral de las comisiones mixtas que preveía ya el art.25 cuando regulaba el MAP. Si bien es verdad que dicha posición fue ampliamente criticada por la doctrina especializada, por la naturaleza de dichas comisiones, no puede negársele originalidad, inclusive algo de futurología y previsión. Si bien no trataremos en este punto las comisiones mixtas que algo hemos analizado, nos encargaremos del diseño de una nueva comisión con naturaleza arbitral, que hay que decirlo, estaba dentro del espíritu de la tesis sostenida por el profesor Palao Taboada. Antes de cualquier análisis, por precisión científica, debemos diferenciarlas a las comisiones mixtas con las comisiones arbitrales recientemente formuladas y a los fines de no confundir al lector.

El autor indicaba que la experiencia internacional en materia de arbitraje sabe de la modalidad de la Comisión Mixta diplomática, compuesta por dos miembros, uno de cada Estados litigante, conocida como uno de los tipos de arbitraje en el Derecho Internacional.

Infiere que la naturaleza de dichas comisiones tiene un carácter mixto, transaccional y compromisorio<sup>903</sup>.

Una de las diferencia estructurales que hacen diferentes a las Comisiones Mixtas previstas dentro del art. 25.4 con las Comisiones Arbitrales del art. 25.5, es el dictamen encargado a terceros neutrales e independientes. Por más que pudieran existir similitudes, no llegan a configurar identidad. Es la diferencia existente entre el concepto de la autocomposición con la heterocomposición. En el primero, las partes resuelven por ellas mismas los conflictos fiscal internacional. En el segundo supuesto, se caracteriza por someter el caso a un tercero neutral e independiente para que resuelva la cuestión litigiosa. Aunque dentro de la comisión mixta puedan complementarse con la asistencia de terceros neutrales, mientras la decisión del conflicto está en manos de la propia comisión, sigue siendo una derivación de la autocomposición. Asimismo, el primero tiene un claro carácter no jurisdiccional y el segundo, jurisdiccional, como todo cause arbitral.

También hay que advertir que la Comisión prevista en el Convenio de Arbitraje, regulada por Derecho Comunitario, receptada dentro del REPA en los arts. 7, 9, 10 y 11, 27.2 y 29 a 31, y dentro del Código de Conducta en su art. 4to. La diferencia estructural con esta comisión es que - al igual que el art. 25.5. de los CDI- la legitimación de la solicitud de la constitución de la comisión de arbitraje nace a los dos años desde la solicitud del Procedimiento Amistoso a la otra Autoridad Competente y constituida la Comisión la misma emitirá un dictamen dentro del plazo de 6 meses desde su constitución. Si las partes -los Estados- dentro de los 6 meses posteriores al dictamen no han adoptado una decisión a los efectos de evitar la doble imposición internacional, apartándose o no del dictamen, el dictamen cobra los efectos de un laudo arbitral obligatorio para las partes<sup>904</sup>.

El MCOCDE, con las modificaciones del año 2008 y mantenidas a la fecha (MCOCDE 2014), establece en su apartado 5º el sometimiento a arbitraje de las cuestiones irresolutas, a instancia de la persona que presentó el caso, en aquellos procedimientos en los que las autoridades competentes no puedan alcanzar un acuerdo en el plazo de dos años, conforme

---

<sup>903</sup> PALAO TABOADA, C.: (1972, p. 319).-

<sup>904</sup> BANTEKAS, I. : "The mutual agreement procedure and arbitration of double taxation disputes", Anuario Colombiano de Derecho Internacional – ACDI, Año 1. Vol.1., 2008, pp. 190 y ss.



a lo dispuesto en el apartado 2. Este proceso no precisa de autorización previa por las autoridades competentes, una vez satisfechos los requisitos procedimentales deben remitirse a arbitraje las cuestiones irresolutas que impidan alcanzar el acuerdo amistoso. El arbitraje, habitualmente, se canaliza por medio de una comisión arbitral, incluida dentro del art. 25.5.

El REPA establece dentro del art. 10.2 que la comisión consultiva, refiriéndose sin duda alguna a la Comisión Arbitral, se regirá por lo previsto en los Convenios para Evitar la Doble Imposición respectivos y por los requisitos que se pacten de forma bilateral en aquellos Convenios en los que se regule su existencia. El Reglamento no desarrolla reglas de procedimiento vinculadas con el arbitraje internacional que se canalizará dentro de la comisión consultiva creada por el Reglamento.

La admisión de la Comisión Arbitral, desde el punto de vista dogmático, fue un avance y quebró el paradigma de que el MAP era lo máximo que los Estados estaban dispuestos a ceder en materia fiscal internacional. Tradicionalmente los Comentarios al Modelo OCDE, hasta el año 2005, decían dentro del párrafo 45 que el Procedimiento Amistoso ha resultado ser satisfactorio en su conjunto y la práctica convencional más reciente ha demostrado que el art. 25 representa el máximo de lo que los Estados contratantes están dispuestos a aceptar. Sin embargo, no es preciso ocultar, nos decía el MCOCDE 1977-2005, que desde el punto de vista del contribuyente, esta disposición no es todavía enteramente satisfactoria<sup>905</sup>.

Como se observa, el REPA, para la tramitación de la Comisión Arbitral, remite a las reglas establecidas por el CDI. España, en la actualidad, tiene suscriptos 3 CDIs en los cuales ha incorporado dicha cláusula. Es el caso de los últimos CDIs firmados con los EEUU, Reino Unido y Suiza y a la fecha, varios se encuentran en vías de negociación, con lo cual se espera que la Red de Convenios con cláusula arbitral se amplíe a la brevedad.

En las páginas que siguen indagaremos dicha cláusula, comentando los avances formulados desde el MCOCDE a partir del 2008. El régimen jurídico aludido estará representado por los CDI y el MCOCDE y sus comentarios, así como el MEMAP y por el

---

<sup>905</sup> MCOCDE: (2005, p. 338).

Código de Conducta. Dicha línea argumentativa estará complementada con las diferencias establecidas en la regulación del Convenio de Arbitraje dentro del Derecho Comunitario.

Un necesario punto de partida está representado por la concepción de que la comisión arbitral, dentro del CDI particular que lo reglamenta, forma parte del desarrollo del MAP y no es considerado como un arbitraje independiente o alternativo al Procedimiento Amistoso, como puede presentarse dentro del Derecho Mercantil Internacional. Y en segundo lugar, nace la legitimación del contribuyente y del obligado para el único y exclusivo caso que no se haya llegado a un acuerdo entre las Autoridades Competentes dentro del MAP y en un plazo dado. Ello lo separa de manera liminar del desarrollo del arbitraje estudiado desde el Derecho Privado<sup>906</sup>. El procedimiento arbitral por medio de la Comisión generada dentro de la etapa “desarrollo del procedimiento” previsto en los CDI no es un recurso alternativo ni adicional, como lo indica el parágrafo 64 de los Comentarios al MCOCDE 2014. En el caso que las Autoridades Competentes alcancen un pleno acuerdo sin cuestiones pendientes en relación con la aplicación del Convenio, no habrá cuestiones irresolutas que puedan remitirse a arbitraje, aún cuando la persona que haya solicitado el Procedimiento Amistoso no considere que el acuerdo alcanzado por las autoridades competentes ofrezca una solución idónea<sup>907</sup>.

El MEMAP sigue la línea desarrollada e indica que recientemente se han considerado y probado métodos alternativos distintos al proceso tradicional seguido dentro del MAP. El arbitraje, la mediación y el recurso a expertos contribuyen y complementan al desarrollo del procedimiento. Las aportaciones de expertos en el sector concreto de actividad del contribuyente (bancos, farmacéuticas, etc.), en derecho tributario, economía, etc., aportarán claridad y permitirán identificar la información y los conceptos clave para la resolución del expediente. En algunos casos, la mediación o la intervención de expertos puede resultar útil

---

<sup>906</sup> Por consiguiente, el apartado es una extensión del procedimiento amistoso cuya función consiste en mejorar la eficacia de dicho procedimiento, instituyendo que cuando las autoridades competentes no puedan alcanzar un acuerdo en relación con una o más cuestiones que impidan la resolución del caso, sea aún posible llegar un acuerdo final remitiendo a arbitraje dichas cuestiones irresolutas. Por tanto, conforme a lo dispuesto en este apartado, la solución final del caso sigue proviniendo del procedimiento amistoso, mientras que la resolución de una cuestión concreta que impide el acuerdo amistoso en ese caso se realiza a través del procedimiento arbitral. Este hecho diferencia el proceso instituido en el apartado 5 de otras formas de procedimiento arbitral comercial o público o privado en los que la competencia del órgano arbitral abarca la resolución íntegra del caso. MCOCDE: (2012, p. 385).

<sup>907</sup> Véase: parágrafo 64, MCOCDE.

considerándolos mecanismos informales que pueden tenerse en cuenta para resolver cuestiones especialmente complejas en función del asunto tratado. También pueden evitar tener que iniciar un procedimiento arbitral más formal en virtud de aquellos convenios que prevén esta posibilidad.

La comisión consultiva se regirá por lo previsto en el Convenio con el que se trabe el conflicto fiscal internacional. Además por los requisitos que se pacten de manera bilateral entre las partes por medio de intercambio de notas diplomáticas o por medio de la firma de protocolos.

En su momento, Serrano Antón<sup>908</sup> manifestó que en ninguno de los CDIs firmados por España en la actualidad aparece prevista la Comisión que estamos analizando; entendía que se necesitaban renegociar los CDI, o bien incorporar en los nuevos CDIs que se firmen en el futuro, dicha cláusula. España, dentro de la política pro arbitraje como parte estructural del MAP, renegó los CDIs con el Reino Unido, EEUU y Suiza, incorporando la cláusula de arbitraje, en sintonía con el REPA y el MCOCDE

#### **1.2.1.2.1. Estudio particular de la Cláusula de Arbitraje en los CDIs Firmados por España**

A los fines del estudio de la Regulación de la cláusula arbitral, tomaremos como modelo a seguir el Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hecho en Londres el 14 de marzo de 2013<sup>909</sup>, el Protocolo España-Suiza y España-EEUU.

El art. 25.5.a) del Convenio España-Reino Unido referid, nos dice que, cuando, en virtud del apartado 1, una persona haya sometido su caso a la Autoridad Competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados implican para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente

---

<sup>908</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 210).

<sup>909</sup> BOE de 15 de mayo de 2014.

Convenio. Es decir debe tener encausado un Procedimiento Amistoso en la etapa de desarrollo del mismo, como lo hemos establecido en las páginas anteriores. El art.25.5.b) indica que cuando las Autoridades Competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver su caso conforme a lo dispuesto en el apartado 2, en el plazo de dos años desde la presentación del caso a la Autoridad del otro Estado Contratante, a instancia del contribuyente, se someterá a arbitraje toda cuestión irresoluta relacionada con ese caso. Es importante advertir que la Autoridad Competente no valida la solicitud del arbitraje o no autoriza su constitución, es un Derecho del contribuyente interponerlo cuando ha pasado el plazo referido.

Los art. 25.5 a y b) relatados se inspiran a modo textual en el MC OCDE 2008 art. 25.5 a y b, por lo tanto serán de gran utilidad interpretativa los comentarios y antecedentes de los estudios realizados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Como en su momento inferimos, al analizar los antecedentes del MAP dentro de la OCDE y la evolución del MCOCDE, que el mencionado Comité publicó el 27 de julio de 2004 un informe del proceso referido a la mejora de la resolución de controversias fiscales internacionales. Dentro del informe se contenían una serie de propuestas tendentes a mejorar el proceso de resolución de controversias relacionadas con los CDIs por medio del desarrollo de los Procedimientos Amistosos. Posteriormente, un segundo informe del 1 de febrero de 2006 recogía los resultados de las propuestas y trabajos relacionados adicionales al mismo. Dentro de sus postulados incorporaron las propuestas de modificación del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE (con la inclusión de un procedimiento arbitral dentro del MAP tradicional), así como una propuesta de desarrollo de un Manual en línea para la aplicación efectiva de los procedimientos amistosos. El 13 de marzo de 2006 se celebró en Tokio, Japón, una consulta pública, y como resultado de esta reunión y de los comentarios recibidos por la misma, se establecieron algunos cambios al MCOCDE. Los cambios se reflejan dentro del informe aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales el 30 de enero de 2007 y que lleva el nombre de “Mejora del Proceso de Resolución de Controversias Relacionadas con los Convenios para Evitar la Doble Imposición” o “*Improving the*

*Resolution of Tax Treaty Disputes (Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs, 30 January 2007)*, publicado en Febrero de 2007<sup>910</sup>.

El Modelo de Convenio de la OCDE desde el 2008 ha prestado mucha atención al Procedimiento Amistoso en la razón del arbitraje como complemento del mismo dentro de la comisión consultiva arbitral. Prueba de ello es la inclusión de 25 puntos nuevos dentro de los Comentarios y un anexo con la redacción de un Modelo tipo de Acuerdo sobre el procedimiento arbitral con 20 puntos y 42 párrafos. Todo ello resulta una interesante guía interpretativa y es de gran ayuda para las partes a la hora de diseñar el procedimiento. Además, es cierto que las partes -los Estados- no están obligados a seguir al Modelo, pero si se lo ha seguido, es sin duda una importante fuente o guía interpretativa.

El aporte del Modelo es importante. A mayor razón, cuando lo que se pretende es la comprensión acabada del instituto que se pretende estudiar.

El Modelo emprende el análisis dentro del párrafo 63 del MCOCDE. El aspecto subjetivo está representado por la instancia de la persona que presentó el caso. Se relaciona de manera directa con el art. 25.1. Con lo cual no lo podría instrumentar otra persona que no haya presentado la solicitud, aunque esté vinculada o relacionada con el caso. El aspecto objetivo o material está indicado por el hecho que las Autoridades Competentes no hayan llegado a un acuerdo amistoso, sea por la complejidad del caso, por los límites del Derecho interno, o en su caso, por no estar de acuerdo con la posición del otro Estado Contratante. Las variables al respecto son ilimitadas y dependen mucho del estudio del caso. El aspecto temporal es de 2 años. La idea que traen los Comentarios del MCOCDE y del MEMAP es que los procedimientos no duren más que dicho plazo. Los CDIs firmados por España con el Reino Unido y con EEUU fijan de plazo el de dos años, en sintonía con el MCOCDE. El CDI firmado por España-Suiza, fija un plazo de tres años.

---

<sup>910</sup> OCDE, *Mejora del Proceso de Resolución de Controversias Relacionadas con los Convenios para Evitar la Doble Imposición*, OCDE – IEF, Madrid, 2007, p. 5; OECD, *Launches Project on Improving the Resolution of Cross-Border Tax Disputes*, 29 April 2003; OCDE, *Improving the Process for Resolving International Tax Disputes*, 27.07.2004, <http://www.oecd.org/dataoecd/44/6/33629447.pdf>; OCDE, “Information Note”, *US Business engages OECD on international tax issues*, 18 January 2005; OCDE, *Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes*, Public Discussion Draft, February 2006, <http://www.oecd.org/ctp/dispute/36054823.pdf>. Se puede ver *on line* documentos relacionados con la Resolución de Disputas en: <http://www.oecd.org/tax/dispute/latestdocuments/>.

Transcurrido el plazo señalado, de dos o tres años, según el CDI que sigamos, el contribuyente deberá instar el arbitraje, solicitándolo de manera expresa y por escrito, sin otro justificativo del vencimiento del término. La cuestión estará centrada en determinar desde cuando se computa el plazo. Los CDIs no se refieren a ello, al igual que el MCOCDE. Sin embargo el CDI establece que esta solicitud puede realizarse en cualquier momento una vez transcurrido el plazo de dos años, cuya fecha de inicio es la de la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante. Por tanto, el procedimiento arbitral no es automático<sup>911</sup>.

El Reglamento Español sobre Procedimientos Amistosos coincide con dicha interpretación. Establece dentro de su art. 8.3.b que si el CDI prevé la creación de la comisión consultiva a que se refiere el artículo 10, se solicitará a la Administración del otro Estado que comunique la fecha de la recepción de la documentación. Dicha fecha será la de inicio del cómputo del periodo para poder acceder a la Comisión Consultiva. Incluso la doctrina autoral española indica que el procedimiento arbitral se iniciará una vez transcurridos dos años desde que se iniciaron las negociaciones entre las Autoridades Competentes, sin que se haya llegado a ningún acuerdo<sup>912</sup>. La misma debe contarse desde que la Autoridad Competente recepta el planteo con la documentación del caso y están en condiciones de iniciar las negociaciones respectivas.

El Protocolo de España- Suiza (2013) establece que el plazo para interponer el arbitraje por medio de la persona que interpuso el MAP comenzará a correr pasado los tres años desde la “presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante”. Es decir, desde el momento que una Autoridad Competente comunica a la otra el inicio de las negociaciones.

Para el caso del Protocolo de España-EEUU<sup>913</sup>, el texto es diferente al mencionado, indicándose no como la fecha de presentación del caso entre las Autoridades Competentes,

---

<sup>911</sup> Comentarios al MC OCDE: (2012, parágrafo 70, p. 387).

<sup>912</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 211).

<sup>913</sup> Protocolo que modifica el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, y su Protocolo, firmados en Madrid el 22 de febrero de 1990, y Memorando de entendimiento, hechos en Madrid el 14 de enero de 2013, así como las Notas sobre subsanación de errores del Protocolo y del Memorando.

sino desde su fecha de “inicio” del Procedimiento Amistoso. Sin embargo el apartado 6 de dicho CDI interpreta en su inciso (b) que la “fecha de inicio” de un caso es la fecha que ambas Autoridades Competentes han recibido la información necesaria para empezar a considerar el fondo del Procedimiento Amistoso. Incluso, el Protocolo modificadorio establece en el punto (i) que dos años contados desde la fecha de inicio del caso, a menos que las autoridades competentes acuerden una fecha distinta. A los fines de que no queden dudas sobre el momento que surge la legitimación para interponer el arbitraje por parte del contribuyente, aclara dentro del punto 6.c.ii que la solicitud de arbitraje no podrá remitirse con antelación a la fecha que se determina en la letra (i), es decir ,desde que transcurren los dos años contados desde la fecha de inicio del caso, entendido cuando las autoridades han recibido la información y las Autoridades Competentes no lo han prorrogado. El último punto denota que las Autoridades Competentes pueden ampliar el plazo de dos años mediante la prórroga. No se establece límite temporal de la prórroga, lo que puede verdaderamente desnaturalizar el procedimiento y nada dice sobre si se necesita o no un acuerdo especial con el contribuyente afectado. En el caso del Convenio Europeo de Arbitraje solo puede prorrogarse para el caso de acuerdo con el Contribuyente. En dichos términos nos dice el art. 29.2 del REPA que las Autoridades Competentes podrán acordar un período diferente al previsto en el apartado anterior, con la aprobación de las empresas asociadas interesadas.

Con respecto a la fecha de inicio del cómputo del plazo, el REPA establece que debe ser notificado al contribuyente. Pensamos que frente a la prórroga del término, en idéntico sentido, debe ser notificado antes del vencimiento y con respecto al plazo no debe irrazonable. La prórroga se presentaría por única vez y debidamente justificada y de manera motivada por las Autoridades Competentes. Cuando se traten de casos complejos quizá se encuentre el justificativo de la prórroga. En el supuesto de ser presentado con antelación a que venzan el término de dos años el requerimiento de arbitraje, es lógico pensar que no va a producir ningún efecto jurídico.

Otro aspecto objetivo vinculado con la presentación del arbitraje está relacionado con los extremos que han sido resueltos por las Autoridades Competentes. El Arbitraje está pensado para cuestiones irresolutas y no para ser considerado un foro internacional de revisión del Acuerdo alcanzado dentro del MAP por las Autoridades Competentes que no

satisfacen al contribuyente. En la totalidad de CDIs firmados por España existe dicha limitación al arbitraje. No se ha pensado en un recurso al arbitraje como revisión de los actos emitidos por la Autoridad Competente, sino un Arbitraje de Derecho Público que busca incentivar la concreción de acuerdos tributarios internacionales entre las Autoridades Competentes y, de no llegar a ningún acuerdo, el arbitraje nace como último recurso.

En primer término, la limitación de arbitraje reza dentro de Modelo de Convenio de la OCDE en el art. 25.5 último párrafo:

*“Sin embargo, este sometimiento no podrá realizarse cuando un tribunal u organismo administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones irresolutas. A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que aplique el dictamen, dicho dictamen será vinculante para ambos Estados y aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este apartado (i)”.*

Nota (i): En algunos Estados, la legislación nacional o factores políticos o administrativos pueden impedir aplicar o justificar el mecanismo de resolución de controversias planteado en este apartado. Asimismo, algunos Estados pueden desear incluir este apartado únicamente en sus convenios con ciertos Estados. Por tanto, el apartado debe incluirse únicamente en el Convenio cuando ambos Estados consideren adecuado hacerlo sobre la base de los factores mencionados en el párrafo 47 de los Comentarios al apartado. No obstante, como se menciona en el párrafo 54 de dichos Comentarios, otros Estados pueden acordar eliminar del apartado la condición de que el caso no pueda someterse a arbitraje cuando un tribunal u organismo administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente al respecto.

Se puede inferir, desde luego, que no podrán ser objeto de arbitraje aquellos casos que ya han sido resueltos por un Tribunal interno, ni en aquéllos en que las Autoridades Competentes hayan llegado a un acuerdo. Sólo las cuestiones que han quedado sin resolver, incluso dentro de una nómina de cuestiones, pudiendo suceder que algunas se hayan



resuelto y otras no, con lo cual tan sólo las no resueltas, si ha transcurrido el plazo, pueden ser objeto del arbitraje del art. 25.5.

El aspecto subjetivo, es decir, quien está legitimado activamente para instar el procedimiento arbitral, puede ser ampliado por el CDI; no sólo la persona que ha promovido el Procedimiento Amistoso, sino también otros afectados por la medida. El CDI entre España y EEUU, dentro del último protocolo firmado, en dicho sentido, establece que la expresión “persona interesada” significa la persona que presenta el caso a una Autoridad Competente para su consideración en virtud del art. 26 (CDI España-EEUU, art. 25 MC OCDE) y “cualquier otra, si las hubiera, cuya obligación tributaria respecto de cualquiera de los Estados contratantes puede verse directamente afectado por el acuerdo amistoso que pueda alcanzarse tras la consideración del caso. Con lo cual el CDI entre España-EEUU admite una amplitud, poco vista, sobre el concepto de la persona que pueda interponer el Arbitraje y puede ser diferente a la que interpuso el MAP. Esta situación puede presentarse en materia de *precios de transferencia* o en casos de *triangulaciones*.

Son varios los criterios que se han estudiado y propuesto a los fines de estructurar el procedimiento arbitral como complemento del Procedimiento Amistoso. Uno de ellos es denominado por el anexo a los comentarios del Art. 25.5 del MCOCDE, como opinión independiente consistente en la presentación del caso a una comisión consultiva de los hechos y sobre las argumentaciones de las partes basados en la legislación aplicable. La comisión adoptará su dictamen de forma independiente, fundándolo en su análisis por escrito y motivándose en los hechos concurrentes y en las fuentes legales aplicables. Por otro lado, siguiéndose otro mecanismo, cada Autoridad Competente presentará una mejor oferta u oferta final, sobre la propuesta para resolver el caso y sus miembros elegirán la propuesta más conveniente. Dicha propuesta puede ser matizada con la posibilidad de no elegir ninguna propuesta y presentar su propio dictamen. El modelo de acuerdo que antecede adopta como punto de partida el de la “opinión independiente”, siendo este por tanto el método aplicable al proceso en general pero, teniendo en cuenta que muchos casos, especialmente aquéllos que conciernan básicamente a cuestiones de hecho, se tratarían mejor de otro modo, presenta también un proceso “racionalizado”, basado en el criterio de la “última mejor oferta” u “oferta final”. Las Autoridades Competentes pueden acordar la utilización de este proceso racionalizado sobre una base casuística. Naturalmente, también

podrán adoptar un criterio combinado, tomando como referencia general el proceso racionalizado, y pudiendo optar en determinadas circunstancias a la opinión independiente, o limitarse a uno de los criterios.

Por último, el Convenio de Arbitraje de la UE establece un interesante sistema, donde se encarga a una Comisión el dictamen, y emitido el mismo, las Autoridades Competentes deben ponerse de acuerdo dentro de un plazo de seis meses sobre las cuestiones litigiosas, y en el caso de no ponerse de acuerdo en dicho plazo, el dictamen de la Comisión Arbitral, resultaría obligatorio para los Estados partes. El art. 30 del REPA establece que de conformidad con el art. 11 del Convenio CEE/90/436 la comisión consultiva deberá emitir un dictamen en un plazo de seis meses siguientes a la fecha en que haya sido consultada. Se considerará como fecha de consulta, la fecha en la que la comisión ha recibido toda la documentación e información relevante de los Estados implicados. Las autoridades competentes adoptarán de común acuerdo, basándose en las disposiciones del art. 4 del Convenio CEE/90/436 una decisión que garantice la supresión de la doble imposición en un plazo de seis meses contado a partir de la fecha en que la comisión consultiva haya emitido el dictamen. Las Autoridades Competentes podrán adoptar un acuerdo que se aparte del dictamen de la comisión consultiva. En el caso que no se llegue a ningún acuerdo dentro de los seis meses de recibir el dictamen, el mismo es obligatorio para las partes (art. 31 del REPA).

#### **1.2.1.2.2. El Procedimiento de Arbitraje en el CDI España - Estados Unidos de América**

El Protocolo que modifica el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, y su Protocolo, firmados en Madrid el 22 de febrero de 1990, y Memorando de entendimiento, hechos en Madrid el 14 de enero de 2013, así como las Notas sobre subsanación de errores del Protocolo y del Memorando<sup>914</sup>, en su artículo XII modifica el art. 26 del Procedimiento Amistoso del Convenio de 1990, mediante la inserción de los párrafos 5º y 6º, que a continuación se comentan.

---

<sup>914</sup> Puede verse el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Seria A, Núm. 300, del 14 de Julio de 2014, pág. 2.

El párrafo 5° del CDI comentado plantea los aspectos subjetivos y objetivos básicos de la actuación. Indica que, cuando en virtud de este artículo una persona haya sometido su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que es residente o nacional alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes han implicado para ella una imposición no conforme con las disposiciones de este Convenio, es decir a solicitado el inicio de un Procedimiento Amistoso por el art. 26.1 y 26.2, y las Autoridades Competentes hayan hecho lo posible por resolver el caso en el plazo de dos años desde su fecha de inicio, sin conseguirlo, el caso se resolverá mediante arbitraje.

Si bien nada dice sobre quien realizará la solicitud del arbitraje como los otros modelos que hemos analizado *-como es el caso del arbitraje en el Convenio con Suiza o Reino Unido-* se interpreta que es un Derecho del contribuyente, obligado o responsable. Así como toda persona interesada, aunque no haya promovido el MAP pero que la decisión pueda llegar a tener efectos sobre él. El anexo al Comentario al art. 25 del MC OCDE “Ejemplo de Acuerdo Amistoso sobre el Procedimiento Arbitral”, recomendado para que las Autoridades Competentes desarrollen las reglas del procedimiento, al respecto nos dice, en primer término, sobre la solicitud de remisión a arbitraje de un caso, que: a) La solicitud para que una cuestión irresoluta comprendida en un Procedimiento Amistoso se remita a arbitraje en virtud del apartado 5 del art. 25 del Convenio (“la solicitud de remisión a arbitraje”) se realizará por escrito y se remitirá a una de las Autoridades Competentes. No indica a cuál de las dos Autoridades Competentes; se infiere que la decisión estará en cabeza de la persona interesada, incluso la alternativa de solicitársela a las dos de manera colindante; b) La solicitud contendrá información suficiente para la identificación del caso.

El arbitraje señalado procederá con arreglo y sujeción a lo dispuesto en este apartado, en el apartado 6 de este artículo y en toda norma o procedimiento que acuerden las autoridades competentes de los Estados contratantes conforme al subapartado (g) del apartado 6 de este artículo.

El sub apartado (g) del punto 6° del art. 26 faculta a las Autoridades Competentes para acordar los procedimientos a seguir en función del arbitraje. Establece que las Autoridades Competentes de los Estados contratantes acordarán por escrito, con carácter previo al inicio

de la primera actuación del procedimiento arbitral, los plazos y procedimientos coherentes con el apartado 5 y con este apartado para:

**(i) Notificar a la persona que presenta el caso cualquier acuerdo alcanzado con arreglo al subapartado (b) del apartado 5 de este artículo respecto de la no idoneidad del caso para su resolución mediante arbitraje, o en virtud del punto (i) del subapartado (c) del apartado 6 de éste artículo para modificar la fecha en la que puede iniciarse el procedimiento arbitral;**

Este sub apartado desarrolla dos cuestiones diferentes. La primera vinculada con la notificación al Contribuyente, al Obligado o al Responsable, cuando se entienda que la cuestión traída a arbitraje no corresponde a un caso concreto en el cual las Autoridades Competentes no hayan llegado a un acuerdo, o que el caso se ha interpuesto antes de la fecha en la que debería haberse iniciado el procedimiento arbitral, y por lo tanto no es apropiado resolverlo (párrafo 5to, subpárrafo b). Pensamos que la cuestión señalada es por demás de razonable, se refiere a que el contribuyente sea notificado de las reglas procesales que llevarán adelante las Autoridades Competentes y a mayor razón cuando sea modificado el término de interposición de la acción de arbitraje. El establecimiento conjunto de dichas reglas debe ser con arreglo del art. 26.5. y debe estar orientado a hacer más eficiente el procedimiento de acuerdo con el objeto y fin del Tratado Internacional (punto (i) del subapartado (c) del apartado 6 del art. 26).

**El procedimiento será llevado adelante, solo si:**

**(a) Se han presentado declaraciones tributarias en al menos uno de los Estados contratantes respecto de los ejercicios fiscales a los que concierne el caso;**

Este subpárrafo presume que podría darse alguna situación de fraude fiscal para el caso que no se hayan presentado las DDJJ dentro de uno de los Estados. Pensamos que dicha limitación puede significar un desatino, ya que la simple omisión de no presentar

autoliquidaciones no implica un fraude fiscal. Las figuras fraudulentas están relacionadas con los aspectos dolosos de las infracciones o delitos tributarios.

**(b) No se trata de un caso concreto respecto del que las autoridades competentes de ambos Estados contratantes estén de acuerdo, antes de la fecha en la que hubiera debido iniciarse el procedimiento arbitral, en que se trata de un caso inapropiado para su resolución mediante arbitraje;**

Este punto está relacionado con el objeto mismo del arbitraje. Debe ser un caso irresoluto, incluso derivado de un caso concreto o que en dicho estado de las cosas ya esté concretizado. No simplemente una expectativa que podría haber sido una cuestión objeto de MAP. Si no se da el supuesto de “caso” el mismo sería inapropiado para ser arbitrable.

**(c) Los tribunales judiciales o administrativos de cualquiera de los Estados contratantes no se han pronunciado en relación con el caso;**

Dentro de la solicitud de arbitraje, una de las principales cuestiones relacionadas con la procedencia es que ningún tribunal u órgano administrativo de los Estados contratantes se ha pronunciado anteriormente sobre las cuestiones objeto del arbitraje. Cobra así relevancia, desde el inicio del MAP, prever la solicitud de suspensión de los procedimientos domésticos, como lo hemos manifestado anteriormente. Sin embargo, existen Estados, como Italia, que exigen que se haya interpuesto por lo menos -para tratar un MAP- la instancia contenciosa administrativa, como lo es el caso de algunos Tratado Bilaterales de Inversión y dentro del Derecho Internacional Público.

En sintonía con lo anterior, el párrafo 76 de los Comentarios al MCOCDE, art. 25.5, en relación entre el procedimiento arbitral y el derecho de recurso a los procedimientos ordinarios, que para que el arbitraje sea efectivo, y a fin de evitar un posible conflicto de resoluciones, no se permitirá a una persona recurrir al procedimiento arbitral cuando las

cuestiones que desee resolver por esta vía se hayan resuelto previamente mediante los procedimientos internos o estén pendientes de resolución.

**Es prácticamente unánime la posición que:**

a) No se permite el ejercicio simultáneo de los recursos jurisdiccionales ordinarios y el recurso a un procedimiento de arbitraje. Cuando el interesado no haya agotado los recursos jurisdiccionales, las Autoridades Competentes le requerirán normalmente que suspenda esa vía y, en caso de que no esté conforme, diferirán el Procedimiento Amistoso hasta el agotamiento de tales recursos. Ello está en línea con lo manifestado, vinculado con la jurisprudencia de la CSJN vinculada con la causa “Teyma Abengóa y otro c. Prov. de Salta”.

b) Cuando se opte en primer lugar por el procedimiento amistoso y se logre un acuerdo por medio del mismo o dentro del arbitraje, el contribuyente y otras personas directamente relacionadas con el caso tendrán la posibilidad de rechazar dicho acuerdo y proseguir con la reclamación que hubiera quedado en suspenso ante los órganos administrativos o judiciales o aceptar el MAP o el Acuerdo Arbitral. Si los contribuyentes lo aceptan el mismo es obligatorio para los Estados Partes. Por el contrario, si los interesados prefirieran la aplicación del acuerdo alcanzado, tendrán que renunciar al ejercicio de los recursos jurisdiccionales respecto de las materias objeto del acuerdo.

c) Cuando se opte, en primer lugar, por los recursos jurisdiccionales ordinarios, y se extinga esta vía en un Estado, el contribuyente únicamente podrá solicitar el Procedimiento Amistoso a fin de obtener la eliminación de la doble imposición en el otro Estado. Naturalmente, toda vez que se ha emitido una sentencia o resolución sobre un caso dado, la mayoría de los países consideran que es imposible invalidarla a través de un Procedimiento Amistoso, por lo que restringirán la aplicación posterior del Procedimiento Amistoso a la búsqueda de la desgravación en el otro Estado.

**(d) El caso no entraña la determinación de la residencia de una sociedad en virtud del apartado 3 del artículo 4 (Residencia); y**

No se admite el caso de la determinación de residencia. Ello está referido a que las partes contratantes están obligadas, para cuestiones vinculadas con personas físicas, a determinar el Estado de la residencia. Es el único caso que el MAP es obligatorio para los Estados. Dentro de este supuesto, a modo de *lege ferenda*, entendemos, aunque exista una obligación legal de llegar a un acuerdo, y puede darse la posibilidad sin que el mismo sea arribado, la causa podría someterse a arbitraje de un árbitro a propuesta de un órgano creado por las partes dentro de una nómina de árbitros y establecido por medio de un memorándum de entendimiento. Ello, sin duda, garantizará la resolución en casos vinculados con la indeterminación de la residencia de las personas físicas, cuando la propia cláusula del apartado 3 del art.o 4º no puede llegar a ser operativa.

**(e) Se han cumplido todas las condiciones necesarias para el inicio del procedimiento arbitral previstas en el subapartado (c) del apartado 6 de este artículo.**

Se refiere a ser interpuesto dentro del plazo establecido, el realizar la solicitud de arbitraje por escrito, y dentro del escrito de inicio, declarar no revelar información vinculada con el caso, no tener o solicitar la suspensión o en su caso el desistimiento de las acciones o procesos legales pendientes en los tribunales de cualquier Estado contratante relacionados con las cuestiones planteadas.

**(ii) Obtener las declaraciones de cada persona interesada, representante autorizado o agente y de los integrantes de la comisión arbitral (incluido su personal) en las que cada una de ellas exprese su compromiso a no revelar a ninguna otra persona la información obtenida a través de las Autoridades Competentes de cualquiera de los Estados contratantes o de la comisión arbitral en el transcurso del procedimiento arbitral, excepto la decisión de dicha comisión;**

Este apartado enuncia por un lado un pacto de confidencialidad de las personas interesadas en el proceso y de todos los integrantes del procedimiento y consolida el secreto

fiscal que impera en materia fiscal internacional. Lo único que puede revelarse es la decisión de la comisión, que debe ser notificada a la persona interesada.

Los Comentarios al Anexo del art. 25 del MCOCDE establecen al respecto que las partes hacia adentro no tengan ningún tipo de limitación del acceso a la información, las Autoridades de cada Estado, los Contribuyentes, los miembros del Tribunal. Al mismo tiempo, hacia afuera de la disputa “todos” deben guardar estricta confidencialidad sobre todos los aspectos relacionados con la causa.

### **(iii) La designación de los integrantes de la Comisión Arbitral;**

Las Autoridades Competentes designarán los integrantes de la comisión arbitral. El articulado no se refiere a de qué forma o manera las partes van a designar los integrantes de la Comisión Arbitral, así tampoco lo establece el Reglamento Español de Procedimientos Amistosos. Es pues por ello que la comisión arbitral estará integrada por más de un árbitro y no podrán ser dos, atento a que deben ser impares para poder definir el tercero en caso de empate. Tradicionalmente se conceptuó al árbitro como la persona designada para resolver el conflicto sometido a arbitraje. Normalmente, el tribunal arbitral está compuesto por tres árbitros, pero ésa no es una regla inflexible<sup>915</sup>. Así también existen casos o modalidades de constitución como un órgano unipersonal. En el caso de un Tribunal, visto y analizado desde el Derecho Mercantil Internacional, cada parte ofrece un árbitro y el tercero es designado dentro de una nómina por sorteo. Las partes además pueden, dentro de un plazo impugnar algunos de los árbitros elegidos<sup>916</sup>.

El anexo al comentario del art. 25 del MCOCDE vigente indica que debe hacerse dentro del plazo de tres meses a contarse desde el requerimiento del arbitraje de una a otra Autoridad Competente. Pensamos que los términos se acortarán si la presentación se les hace a las dos Autoridades de manera simultánea. Dentro del plazo señalado, cada Autoridad Competente designará un miembro de la comisión consultiva. Pasado los dos meses de la última designación, ambos miembros de la Comisión designarán un tercer

---

<sup>915</sup> RIVERA, J.C.: (2007, p. 205).-

<sup>916</sup> BILLET, P.: “La nomination d’un seul arbitre par une institution d’arbitrage en cas de pluralité de défendeurs”, *Revue de l’Arbitrage*, 1989, p. 723.



miembro. Así se integrará dicha comisión por tres miembros, uno representando a cada Estado y un tercero elegido de común acuerdo por las partes. El MCOCDE indica que si en el plazo acordado no se designare ningún miembro, es una facultad que se le acordará la directora del Centro de Políticas y Administración Tributarias de la OCDE, quien, dentro de los diez días desde el momento que reciba la solicitud a tal efecto por el requirente del arbitraje (el contribuyente, obligado o responsable), nombrará el tercer árbitro. Así se compondrá la Comisión Consultiva Arbitral por tres miembros.

El Borrador de la IFA, del 27 de Septiembre de 2002, sobre las técnicas arbitrales en los Convenios de Doble Imposición, establece cuatro tipos de modelos de constitución de Tribunales Arbitrales<sup>917</sup>. La primera alternativa indica que el Tribunal Arbitral estará compuesto por tres miembros. La Autoridad de cada Estado, dentro de los sesenta días siguientes a la presentación, debe designar un miembro del Tribunal. Conformado con dos miembros el Tribunal, debe cada miembro nombrar el presidente del mismo. Si no se ponen de acuerdo para nombrar el tercer miembro del Tribunal, será nombrado por la *Autoridad Designante* establecida. El Modelo IFA atribuye dicha facultad del Tribunal Permanente de Arbitraje de la Haya. Si las Autoridades Competentes no designan los árbitros, la encargada de hacerlo será la *Autoridad Designante*. La segunda alternativa que nos trae el informe está vinculada con un Tribunal con cuatro árbitros. Dentro de los sesenta días de la solicitud, cada Autoridad Competente con el Contribuyente afectado designarán un Árbitro. Con posterioridad los tres árbitros designarán el presidente, un cuarto árbitro. Si no se ponen de acuerdo en la designación del cuarto árbitro el mismo será nombrado por la *Autoridad Designante*. Conforme a las reglas, en caso de empate, el presidente tendrá doble voto sobre la decisión. La tercera alternativa está relacionada con que cada Autoridad Competente, dentro del mismo plazo, debe nombrar un miembro del Tribunal. El Contribuyente nombrará el tercero. El Tribunal constituido nombrará dos árbitros más, uno

---

<sup>917</sup> RIBES RIBES, A.: "Técnicas Arbitrales en los Convenios de Doble Imposición: El Borrador de la *International Fiscal Association* de 27 de Septiembre de 2002", *Crónica Tributaria*, Num. 109/2003, p. 143. Junto a la IFA, la Cámara de Comercio Internacional, la Asociación Mundial de Abogados, el 'Institute of German Chartered Accountants' y el 'Business and Industry Advisory Committee' (BIAC) de la OCDE constituyen, entre otros, relevantes organismos internacionales cuyos estudios y actividades han supuesto siempre un valioso apoyo a la idea del arbitraje internacional tributario. Conviene destacar, asimismo, la 'Conference on arbitration procedures in tax treaty law', organizada por el Prof. Michael LANG (University of Economics, Viena), y celebrada del 20 al 23 de septiembre de 2001 en Rust (Austria).

de ellos será el presidente. Si el Tribunal no se pone de acuerdo para nombrar los dos árbitros restantes o en el caso que la Autoridad Competente y los Contribuyentes no los nombren en el término señalado, la designación estará a cargo de la Autoridad Designante. Por último, la cuarta alternativa, está relacionada con la designación de tres miembros nombrados íntegramente por la Autoridad Designante.

La quinta alternativa, no mencionada por el informe, está vinculada con que dentro del mismo plazo las Autoridades Competentes deben nombrar de común acuerdo a un árbitro. También puede participar el contribuyente dentro de la propuesta. Si las partes y la persona interesada no llegan a un acuerdo dentro del plazo definido al efecto, dentro de los sesenta días de la solicitud el árbitro será nombrado por la *Autoridad Designante*. Este sistema puede utilizarse en casos menores, de cuantía menor, o en casos de la interpretación del CDI. Sin embargo, Tillinghast<sup>918</sup> advierte que dicha estructura arbitral, diseñada para cuestiones vinculadas con cuestiones mercantiles o comerciales y dentro del comercio internacional, no le parece aplicable, incluso extrapolable al Derecho Fiscal Internacional. De acuerdo con las reglas de la soberanía fiscal que ostentan los Estados es lógico que la misma esté presente dentro del Tribunal mediante la designación de un árbitro. Los Estados soberanos a la hora de delegar la resolución de un conflicto a un tribunal, mínimamente deben contar con una parte de ellos, representada por un miembro dentro del mismo. Otro aspecto está vinculado con la confianza que representa la adopción de tan importante decisión a un único sujeto, cuando revista especial complejidad la temática arbitrable.

Ninguno de los árbitros debe ser funcionario o asesor de un Estado contratante, o del contribuyente o de cualquier persona interesada en el asunto. Aunque no se lo haya reglamentado, si ello se advierte, podría ser causal de impugnación el árbitro designado. Si alguno de los Estados contratantes o el contribuyente observa dicha cuestión, podrá dirigirse a la *Autoridad Designante*, que será la competente para dilucidar la impugnación. Sin embargo, dicha posición no es admitida por la propuesta de arbitraje del Modelo de la OCDE 2008 donde establece que puede designarse como miembro de la comisión consultiva a cualquier persona, comprendidos los funcionarios de la administración de un

---

<sup>918</sup> TILLINGHAST, D.R.: "Issues in the implementation of the arbitration of disputes arising under income tax treaties", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 56, nº 3, 2002.

Estado contratante, excepto cuando hayan intervenido en fases anteriores del caso que finalmente se remite a arbitraje.

**(iv) Remitir las propuestas de resolución, los informes de posición y las respuestas a los mismos por las autoridades competentes de los Estados contratantes a la comisión arbitral;**

Una vez constituido el Tribunal, deben remitirse al mismo los informes de posición, toda la documentación y las respuestas a los mismos realizados por la Autoridad Competente. Sería deseable la constitución de un soporte virtual donde estén todos los antecedentes del caso, la presentación del contribuyente, las posiciones de los Estados, las actas de las reuniones, toda la documentación necesaria para la resolución de la causa, con lo cual evitaríamos cuestiones burocráticas respecto a las notificaciones.

El Anexo a los comentarios del art. 25 del MCOCDE, punto 6.b , dentro del “procedimiento arbitral racionalizado”, se refiere a que en el plazo de dos meses desde la designación del órgano arbitral, cada Autoridad Competente remitirá por escrito a la comisión consultiva sus propias respuestas a las cuestiones planteadas en los Términos de referencia. El párrafo 3 del modelo de acuerdo se refiere a los “Términos de referencia”, que se corresponden con el documento en el que se plantean las cuestiones que debe resolver la comisión consultiva. En él se determina la base jurisdiccional respecto de las cuestiones que se someten a arbitraje. Las Autoridades Competentes son las encargadas de elaborar este documento, pudiendo consultar a estos efectos con el requirente del procedimiento arbitral.

Otro tipos de mecanismos establecen el sistema de “última mejor oferta” u “oferta final”, en virtud de la que cada Autoridad Competente tendrá que proporcionar al integrante de la Comisión Consultiva Arbitral designado por mutuo acuerdo sus propias respuestas a las cuestiones comprendidas en los Términos de referencia, limitando el arbitraje a la elección de una de las soluciones propuestas. Las Autoridades Competentes, como en casi todas las cuestiones procedimentales, podrán modificar o complementar el proceso racionalizado utilizando a esos efectos los términos de referencia de cada caso concreto.

**(v) La presentación por la persona que presenta el caso de un documento en el que exprese su punto de vista y el análisis del caso para su consideración por la Comisión Arbitral;**

En “igualdad de armas”, la persona interesada que solicita la constitución de la Comisión Arbitral debe acercar su posición al Tribunal. Lo puede hacer con la presentación o en idéntico término establecido por el punto anterior. Incluso, sería en extremo interesante incluir dentro del sistema de mejor oferta a la realizada por el contribuyente, a los fines de participar de manera activa dentro de la resolución del conflicto.

**(vi) La comunicación por la comisión arbitral de su decisión a las autoridades competentes de los Estados contratantes;**

El párrafo 15 del modelo de acuerdo sito dentro del Anexo al Comentario del art. 25.5, prevé que cuando se haya designado a más de un integrante de la comisión consultiva, el dictamen se alcanzará por mayoría simple de estos. A menos que se disponga de otro modo en los Términos de referencia, el dictamen emitido por la comisión consultiva se presentará por escrito, motivado, y reflejará las fuentes del derecho en que se basa. Pensamos que no puede apartarse de la aplicación del Derecho y pretender laudar por equidad. Es importante que la comisión consultiva fundamente su decisión expresando los razonamientos conducentes al dictamen, ya que la aclaración del método seguido para emitirlo puede ser determinante para su aceptación por parte de los interesados. El dictamen debe comunicarse a las Autoridades Competentes y al requirente en el plazo de seis meses desde el momento en que el presidente de la comisión consultiva notifica por escrito a las Autoridades Competentes y al requirente que ha recibido toda la información necesaria para iniciar sus deliberaciones.

**(vii) La aceptación o el rechazo por parte de la persona que presenta el caso de la decisión adoptada por la comisión arbitral; y**

Una vez notificado el requirente debe aceptarlo o rechazarlo. Si lo acepta, el dictamen es obligatorio para los Estados.

**(viii) La adopción por parte de la comisión arbitral de todo procedimiento adicional necesario para el desarrollo de su cometido. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán acordar por escrito cualesquiera otras normas y procedimientos necesarios para la aplicación oportuna y efectiva de las disposiciones del apartado 5 de este artículo y de este apartado**

Las cuestiones vinculadas con el procedimiento están desarrolladas dentro de las modificaciones al protocolo del CDI que estamos comentando, más allá que las Autoridades Competentes, con anuencia del requirente y de los interesados, y de manera previa al comienzo del mismo, pueden acordar procedimientos adicionales necesario con el desarrollo del proceso. Dicho Acuerdo deberá hacerse por escrito y ser noticiado a las partes.

A las cuestiones sobre las que hemos formulado varios interrogantes y comentarios, el protocolo las define de la siguiente forma, que servirá a modo de resumen del presente:

**a. *Con referencia a la conformación de la comisión:***

**a.1.)** La comisión arbitral estará integrada por tres personas físicas. Las personas designadas no trabajarán ni habrán trabajado al servicio de la administración tributaria, el Departamento del Tesoro o el Ministerio de Hacienda del Estado contratante que los designa en el plazo de los doce meses anteriores a la fecha de inicio del procedimiento arbitral.

**a.2.)** Cada Autoridad Competente de los Estados contratantes designará un integrante de la comisión arbitral y los dos componentes así seleccionados designarán a un tercero, que ejercerá como presidente de la comisión arbitral.

**a.3.)** Si los integrantes designados por las autoridades competentes de los Estados contratantes no pudieran ponerse de acuerdo sobre el tercer componente, se prescindirá de ambos, y cada autoridad competente de los Estados contratantes seleccionará un nuevo integrante de la comisión arbitral.

**a.4.)** El presidente no será un nacional, ciudadano o residente permanente de pleno derecho de ninguno de los Estados contratantes.

***b. Conclusión del Arbitraje y del MAP:***

Tanto el procedimiento arbitral como el Procedimiento Amistoso respecto de un caso, concluirán si en cualquier momento anterior a la comunicación por la comisión arbitral de su decisión a las autoridades competentes de los Estados contratantes:

b.1.) Las autoridades competentes de los Estados contratantes resolvieran el caso de mutuo acuerdo;

b.2.) La persona que presenta el caso retirara la solicitud de arbitraje;

b.3.) Cualquier persona interesada, sus representantes o agentes, contravinieran intencionadamente el compromiso de confidencialidad manifestado por escrito al que se refiere la letra (iii) del subapartado (c) del apartado 6, y las autoridades competentes de ambos Estados contratantes convinieran que dicho incumplimiento determina la finalización del procedimiento arbitral;

b.4.) Cualquier persona interesada incoara acciones o procesos legales ante los tribunales de cualquiera de los Estados contratantes en relación con las cuestiones planteadas en el caso, a menos que tales acciones o procesos queden en suspenso conforme a la normativa interna aplicable en ese Estado contratante.

Los 4 puntos descriptos son por demás de ilustrativos sobre los efectos que tiene para el CDI EEUU- España, relacionado con la variación de los requisitos esenciales para acceder al arbitraje. Por ejemplo no cumplir de manera voluntaria el pacto de confidencialidad, allanarse a la pretensión fiscal o retirar la solicitud de arbitraje, Acuerdo Amistoso entre las Autoridades Competentes, el caso de que no se suspendan las acciones judiciales domésticas conforme lo habían establecido en la solicitud.

***c. Reglas de Procedimiento de la Comisión Arbitral:***

c.1.) La autoridad competente de cualquiera de los Estados contratantes podrá remitir una propuesta de resolución en la que se aborde cada ajuste o cuestión similar planteados en el caso. Dicha propuesta debe estar relacionada con la resolución del caso -que no ha podido ser resuelto por medio del MAP- sin modificaciones o ampliaciones, con referencia a las cuestiones previamente acordadas dentro del MAP. Asimismo, la Autoridad Competente de cada Estado contratante podrá enviar un informe de posición argumentativo para su consideración por parte de la comisión arbitral.

c.2.) Cada Autoridad Competente de los Estados contratantes recibirá la propuesta de resolución y el informe de posición remitido por la otra Autoridad Competente, y podrá dirigir a la comisión arbitral su respuesta a los mismos. Cada Autoridad Competente de los Estados contratantes recibirá también la respuesta de la otra Autoridad competente.

c.3.) La persona que presenta el caso podrá remitir a la comisión arbitral, para su consideración, un documento en el que exponga su análisis y su punto de vista sobre el caso. Este documento no incluirá información alguna que no se hubiera remitido previamente a las Autoridades Competentes durante el Procedimiento Amistoso, y se hará llegar a las Autoridades Competentes de ambos Estados contratantes.

c.4.) La comisión arbitral emitirá su decisión por escrito a las Autoridades Competentes de los Estados contratantes. La decisión que dicte la comisión arbitral durante el, procedimiento de arbitraje se limitará a optar por una de las propuestas de resolución del caso remitida por las Autoridades Competentes de los Estados contratantes para cada ajuste o cuestión similar y para las cuestiones de partida, y no incluirá una exposición de fundamentos u otra explicación de su decisión.

c.5.) La decisión de la comisión arbitral carece de valor como precedente respecto de la aplicación del Convenio en los restantes casos.

c.6.) La persona que presenta el caso dispondrá de cuarenta y cinco días tras la fecha de recepción de la decisión de la comisión arbitral para notificar por escrito a la Autoridad Competente del Estado contratante ante la que se presentó el caso, su aceptación de la decisión, excepto si las Autoridades Competentes de ambos Estados contratantes acuerdan un plazo superior.

c.7.) Si la persona que presenta el caso no notificara tal aceptación a la Autoridad Competente pertinente, la decisión se considerará rechazada. Se establece un sistema de silencio negativo. Si la acepta y el contribuyente tiene pendiente un recurso dentro del Derecho Interno, debe necesariamente desistir del proceso. Es por ello que la decisión de la comisión arbitral se entenderá rechazada por la persona que presenta el caso si este estuviera pendiente de pleito o de recurso y cualquier persona relacionada con el caso y que sea parte de dicho pleito o recurso no desistiera ante el tribunal judicial o administrativo correspondiente respecto de las cuestiones resueltas mediante arbitraje en el plazo antes señalado.

c.8.) En caso de no aceptar la decisión adoptada por la comisión arbitral, el caso no será susceptible de ulteriores revisiones por las Autoridades Competentes.

***d. Costes del procedimiento:***

Las Autoridades Competentes de los Estados contratantes sufragarán equitativamente los honorarios y gastos de los integrantes de la comisión arbitral, así como los costes en los que los Estados contratantes incurran por razón de este procedimiento arbitral.

Una solución diferente al tema de los costes del procedimiento nos da el Anexo al que hemos referido. Son varios los costes en los que puede incurrirse en relación con el procedimiento arbitral y debe quedar claro quién ha de soportarlos. Este punto se trata de manera particular en el párrafo 13 del modelo de acuerdo.

El Modelo nos dice que a menos que las Autoridades Competentes lo acuerden de otro modo:

a) Cada Autoridad Competente y el requirente del procedimiento arbitral soportarán los gastos relacionados con su propia participación en el procedimiento;

b) Cada Autoridad Competente soportará los costes de remuneración del miembro de la comisión consultiva designado exclusivamente por esa Autoridad Competente;

c) La remuneración de los restantes miembros de la comisión consultiva, sus viajes, telecomunicaciones y costes administrativos se dividirá en partes iguales entre ambos Estados contratantes;



d) Los costes relacionados con las reuniones de la comisión consultiva y con el personal administrativo necesario para el desarrollo del procedimiento, serán sufragados por la Autoridad Competente a la que se presentó inicialmente el caso origen del procedimiento arbitral, y si se presentó en ambos Estados, los costes se sufragarán en partes iguales; y

e) Ambos Estados contratantes sufragarán en partes iguales todos los demás costes (comprendidos los de traducción y grabación o registro del procedimiento) en los que hayan acordado incurrir<sup>919</sup>.

#### **1.2.1.2.3. Características generales del procedimiento arbitral incluido en el MCOCDE**

Como hemos visto y a los fines de no circunscribirnos tan solo a un CDI particular, presentaremos a continuación los caracteres generales del procedimiento arbitral como parte integrante del MAP y como complemento del mismo.

**a) El procedimiento es iniciado por el contribuyente (*The taxpayer's process*):** El procedimiento nace en cabeza del contribuyente, quien está facultado para solicitarlo pasado dos años desde que ambas autoridades tienen en su poder la totalidad de las actuaciones. Esta fecha es notificada al contribuyente cuando se le acepta la solicitud de MAP y es una fecha por demás de importante, que guarda relación con el Derecho del contribuyente a solicitar el arbitraje pasado los dos años sin que exista acuerdo o cuando se han dejado planteos sin resolver, de existir un acuerdo. En algunos CDIs el plazo puede ser ampliado por parte de las Autoridades Competentes, previa notificación a los contribuyentes interesados. El arbitraje solicitado no prosperará cuando existen cuestiones ya resueltas por un Tribunal doméstico, o en caso de que exista un caso pendiente de resolución. Lo recomendable, para este último caso es pedir la suspensión de la causa. Como se observa es a instancias del obligado tributario o de toda persona interesada. Pero existen CDI, en el caso de Holanda, que permite el arbitraje tributario en materia de

---

<sup>919</sup> Para verse las reglas procesales aludidas dentro del Tratado EEUU – España, puede verse el MC EEUU del año 2006. Compare con el CDI EEUU – México.

interpretación de la norma tributaria y, en dicho caso, quien promueve el arbitraje son los Estados.

**b) Actuaciones de las Autoridades Competentes (*The competent authorities' process*):** Dentro de los diez días la Autoridad Competente requerida *-la que recibió la solicitud de arbitraje-* deberá enviar una solicitud y las declaraciones adjuntas a la otra Autoridad Competente.

**c) Términos de referencia (*Terms of Reference: the blueprint of the arbitration*):** Las partes que no han logrado el acuerdo, deben, al inicio del procedimiento, ponerse de acuerdo sobre los “términos de referencia” del caso. Los mismos se relacionan con el objeto del caso, lo que debe en esencia resolverse por la Comisión Arbitral. Los “términos de referencia” se notifican al requirente del arbitraje. Este documento debe ser redactado dentro de los tres meses de la solicitud de arbitraje. Es decir, desde que la segunda Autoridad Competente es notificada de la misma. Si no se ponen de acuerdo, el procedimiento no se paraliza, sino que existirán dos documentos realizados por los Autoridades Competentes, al que se sumará la opinión del requirente, la que habitualmente integra la solicitud. Oportunamente, todos los documentos se remitirán a la Comisión Arbitral. Con posterioridad la Comisión arbitral comunicará los términos de referencia revisados a las Autoridades Competentes y a los Contribuyentes, los que *-una vez notificado-s* se convertirán en definitivos.

Al respecto, Marcus Desax, Presidente de la IFA, sostuvo que los términos de referencia son las cuestiones sobre las cuales debe resolver el tribunal. Además, las Autoridades Competentes pueden ponerse de acuerdo sobre las reglas procesales adicionales por medio de las cuales se desarrollará el procedimiento. Indica que los términos de referencia constituyen en puridad la base jurisdiccional de los interrogantes que deberán resolver el panel arbitral<sup>920</sup>.

**d) Selección de los Árbitros (*Selection of arbitrators*):** Dentro de los tres meses, contados desde que el contribuyente recibe los términos de referencia, las Autoridades Competentes deberán *-cada una-* designar un miembro de la comisión arbitral. Dentro de

---

<sup>920</sup> DESAX, M.: “A Primer on tax treaty arbitration procedure”, *Walder Wyss & Partners*, Zurich, 2009, p. 2, disponible en (14.09.2015): <https://www.walderwyss.com/publications/481.pdf>

los dos meses de seleccionados los representantes de ambos Estados, se procederá, por parte de la Comisión Arbitral conformado por los representantes de los Estados, a nombrar el presidente de la Comisión.

**e) El Arbitraje Simplificado (*Streamlined arbitration*):** Para casos de menor cuantía, determinación de los hechos o en su caso, cuestiones de calificaciones menores donde priman las cuestiones fácticas, por ejemplo si se dan o no los requisitos de un EP, las Autoridades Competentes podrán acordar en los términos de referencia optar por un trámite de arbitraje simplificado a la decisión de un solo árbitro. El mismo debe ser elegido por las Autoridades Competentes dentro de un mes de recibidos los términos de referencia por parte del contribuyente. Si no se ponen de acuerdo, el contribuyente, pasado el plazo, podrá requerir para que dentro de los diez días siguientes el Director del Centro de Políticas y Administración de la OCDE elija un árbitro para el desarrollo del caso.

A diferencia del sistema anterior donde primaba la opinión independiente, es decir cuando los árbitros proceden como si dictaran una sentencia, con exposición de los hechos, fundando en derecho y con posterioridad dictan un laudo arbitral, en el arbitraje simplificado o racionalizado, se opta por la elección de una mejor o última oferta. Cada autoridad hace llegar al árbitro una propuesta de resolución del caso, eligiendo el árbitro entre las mismas la que mejor se ajusta a su visión del caso.

Explica Desax que el procedimiento podría ser el adecuado si existieran principalmente cuestiones de hecho para resolver. Dentro de la materia de precios de transferencia, a menudo, existen disputas sobre la determinación de los hechos, donde la disputa puede estar referida simplemente a la determinación del valor de la transferencia o si existe una operación entre sociedades vinculadas, o en el caso de la existencia o no de un Establecimiento Permanente<sup>921</sup>.

**f) La actuación de los árbitros (*The arbitrators' process*):** Como consecuencia de la caracterización del procedimiento arbitral dentro del MAP, la actuación de los árbitros está limitada por las cuestiones irresolutas dentro del Procedimiento Amistoso. Los árbitros no pueden resolver interrogantes nuevos sino apegarse a lo no resuelto por las Autoridades

---

<sup>921</sup> DESAX, M.: (2009, p. 3).

Competentes dentro del MAP. La limitación de la materia arbitral diferencia el arbitraje creado desde la Fiscalidad Internacional de otros tipos de arbitraje, por ejemplo, desde el Derecho Mercantil Internacional.

**g) Establecer las normas de procedimiento (*Setting procedural rules*):** Es esencial, dentro de los términos de referencia, establecer las normas básicas de procedimiento. Las mismas son acordadas por las Autoridades Competentes.

**h) El Acceso a la información por parte de los árbitros (*The arbitrators will have access to all information necessary to decide the issues*):** Los árbitros tendrán acceso a toda la información necesaria para decidir las cuestiones presentada a ellos, incluyendo la información confidencial.

**i) La participación del contribuyente (*Participation of the taxpayer*):** El contribuyente podrá presentar su posición a los árbitros por escrito y, con el permiso de los árbitros, también pueden presentar su posición oralmente durante las audiencias arbitrales.

**j) La decisión arbitral-publicación (*Taking of arbitration decision-publication*):** En el caso de optarse por una comisión colegiada, la decisión se tomará por una mayoría simple. Salvo disposición en contrario, en los Términos de Referencia se motivaron la decisión por escrito y, con el permiso del contribuyente, la misma puede publicarse. Incluso existen autores que proponen la publicación por medio de un código evitando el nombre de la empresa solicitante. El Modelo es claro en advertir que la decisión no configura un precedente.

El laudo deberá ser comunicado a las Autoridades Competentes y a los contribuyentes, dentro de los seis meses después de la declaración del Presidente que ha recibido toda la documentación para resolver el caso. A requerimiento del Presidente de la Comisión Arbitral las Autoridades Competentes pueden ampliar el plazo, si no se emite el laudo dentro del plazo, las Autoridades Competentes comenzarán nuevamente la configuración de un nuevo panel arbitral.

Arribada la decisión por parte del panel arbitral y comunicada por el Presidente, las autoridades competentes deberán aplicar el laudo arbitral dentro de los seis meses a contarse desde la comunicación del laudo, siempre y cuando el contribuyente lo acepte de manera expresa. De aceptarlo el dictamen será vinculante y obligatorio para las partes y los

interesados, no pudiéndose considerar la decisión a otros casos similares. A excepción de los arbitrajes instados por los propios Estados en materias interpretativas del CDI.

En sintonía con lo manifestado, el REPA, dentro del art. 14, indica que el obligado tributario podría aceptarlo o no al convenio arbitral. Más adelante estudiaremos los efectos prácticos de no aceptar el laudo por parte del Contribuyente.

### **1.3. FINALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

Son varias las recomendaciones realizadas por el MEMAP con referencia a la terminación de los procedimientos y al cumplimiento de los objetivos de los mismos. Se involucran las prácticas idóneas nro. 1 sobre “Resolución y publicación de los problemas relativos a la interpretación o la aplicación”, la práctica idónea nro. 3 sobre “el Criterio bien fundamentado para la resolución de las cuestiones planteadas”, la práctica idónea nro. 7 “pronta resolución de los casos”, la práctica idónea nro. 17 “Resúmenes sobre las decisiones adoptadas”, la práctica idónea nro. 18 “Recomendaciones sobre que los Procedimientos Amistosos no se alarguen más de dos años”, Práctica idónea nro. 25 “Implantación y fomento de Procedimientos acelerados entre las Autoridades Competentes y Acuerdos previos de valoración en materia de precios de transferencia”. Todas las recomendaciones, a manera de buenas prácticas, fueron propuestas para hacer más eficiente al MAP y que el mismo tenga una finalización satisfactoria, como remedio para evitar la doble imposición internacional.

Una de las características más problemáticas del Procedimiento Amistoso tradicional se encuentra en el hecho de que no necesariamente tiene que terminar con un acuerdo que solucione la situación de imposición no conforme con el CDI. En la gran mayoría de los casos, cuando no existe una Comisión Arbitral que define el caso o el acuerdo es una obligación de las Autoridades Competentes en los casos de doble residencia, el procedimiento se extiende más allá de los plazos razonables incluso sin una resolución fundada. Ello contraviene los Derechos de la persona interesada en la eliminación de la doble imposición internacional. El REPA viene a ordenar dicha cuestión y establece, con total claridad, que el procedimiento (art. 11.1 REPA) podrá terminar por alguna de las siguientes formas: a) Por desistimiento en los términos del art. 12, por ejemplo, que una de

las sociedades vinculadas se presenta en una moratoria y paga la deuda, como se ha visto con la causa “Teyma Abengóa c. Prov. de Salta”. En dicho caso el acuerdo al que se debería alcanzar sería abstracto por lo tanto de inoficioso tratamiento dentro del acuerdo; b) Por Acuerdo de las Autoridades Competentes; c) Por Acuerdo de no eliminar la doble imposición, es decir por un rechazo del MAP por medio de un Acuerdo entre las Autoridades Competentes.

En las páginas que siguen abordaremos los interrogantes vinculados con los aspectos generales de la terminación con apoyo en las mejores prácticas del MAP y el MCOCDE, los tipos de terminación, es decir por medio del desistimiento, el Acuerdo Amistoso para eliminar la doble imposición y el Acuerdo para no eliminar la doble imposición. Así también, si se pueden o no interponer recursos en contra de los Acuerdos.

### **1.3.1 ASPECTOS GENÉRICOS VINCULADOS CON LA TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

En primer término, por medio de una resolución de Acuerdo Amistoso que hace lugar al planteo del Contribuyente, se evita la doble imposición internacional y por lo tanto, se cumplen el objeto del Tratado y se ponen fin al litigio fiscal internacional. La resolución en dichos términos, en los casos que tienen que ver con la aplicación y la integración del Tratado (art. 25.3 CMOCDE) pueden aportar a la prevención de muchos problemas relacionados con la interpretación y aplicación de los CDI. La publicación de los Acuerdos Amistosos alcanzados al amparo del art. 25(3) aplicables a la generalidad de los contribuyentes, o a una parte importante de ellos, mejoraría el procedimiento y resolvería por anticipado controversias futuras. Por consiguiente, se pretende fomentar la publicación de tales acuerdos. A ello se refiere la Práctica Idónea Nro. 1 con la “Resolución y Publicación de los problemas relativos a la interpretación o la aplicación”. Además, con referencia a los procedimientos amistosos integrativos (segundo párrafo del apartado 3 del art. 25), el MEMAP recomienda que se realice un uso debido de dichas facultades sobre el acuerdo para eliminar la doble imposición en casos no previstos en los CDI, resolviendo de esa forma casos que sean verdaderamente pertinentes y significantes, y siempre que no exista un impedimento para ello en la legislación interna. Un ejemplo de ello es el caso de

una sociedad radicada en un tercer país y dos Establecimientos Permanentes y se discute entre los dos Establecimientos Permanentes cuales van a ser los beneficios atribuidos a cada uno de ellos. La Práctica idónea Nro. 2 refleja dicha inquietud y establece el “Usos decidido de las facultades conferidas en el apartado 3 del art. 25 para eliminar la doble imposición”.

En segundo término, el Acuerdo Amistoso que ponga fin al MAP, suscripto entre las Autoridades Competentes, debe estar bien fundado, basado en el principio de juridicidad, buena fe y ser objetivo, analizando cada caso en función de sus propias circunstancias y no simplemente aplicando el resultado en otros casos y resoluciones arribadas. Así también las Autoridades Competentes debe ser coherentes en sus posiciones, aplicar el principio de reciprocidad y no variar el criterio en cada caso conforme los efectos recaudatorios por parte de la Hacienda Pública de los Estados. Estos criterios están detallados dentro de la práctica idónea N° 3 que nos sostiene el “Criterio bien fundamentado para la resolución de las cuestiones planteadas”. Otra práctica idónea vinculada con el principio manifestado, está referida con la resolución y/o acuerdo dentro del plazo razonable. Lo idóneo, en dicho caso, es que las Autoridades Competentes se esfuercen para resolver el caso dentro del plazo y que durante el procedimiento se mantenga al contribuyente informado del estado del procedimiento y del acuerdo. Así también, que se notifiquen los fundamentos del Acuerdo a la persona interesada. El último punto se relaciona con la práctica idónea nro. 7° que sostiene la “Pronta resolución de los casos”. Dicha práctica idónea se relaciona con la nro. 23 que indica que dentro del Acuerdo debe primar “la independencia” para la resolución del caso.

En tercer término, los Acuerdo Amistosos para la solución de casos particulares, referidos a un caso concreto, no tienen que ser considerados como precedentes. Ni para el contribuyente ni para las Administraciones Tributarias de los Estados Contratantes, según la práctica idónea nro. 17. Nos dice el MEMAP que la circunstancia que inspira dicho extremo es que las Autoridades Competentes llegan al acuerdo sobre la base de las circunstancias que concurren en el caso de un contribuyente concreto, de las diferencias en las disposiciones contenidas en la legislación tributaria de cada país, así como de la incidencia que tengan los indicadores económicos sobre una operación concreta en un momento dado. Toda comprobación o ajuste referido a años subsiguientes por un

contribuyente o una administración tributaria debe basarse en las circunstancias y hechos concretos, así como en las pruebas documentales que existan en relación con esos años.

Con respecto de si el acuerdo debe o no ser aceptado por el Contribuyente, se inclina por proponer que la parte interesada no tenga facultades de aceptar parcialmente el acuerdo, es decir, indicar que únicamente acepta ciertos puntos o determinados periodos. Esto se debe al hecho de que las autoridades competentes consideran holísticamente la solicitud inicial del contribuyente, que suele referirse a aspectos diversos (cuestiones y ejercicios) que concurren en un momento dado y conforman un caso, y que finalmente originan un único resultado. Además los resultados devienen de concesiones, transacciones y acuerdos entre las partes, por lo tanto no se podría realizar una aceptación parcial del mismo. Si el contribuyente no queda satisfecho con el mismo, lo correcto es que lo rechace o no acepte. En tal caso, las autoridades competentes considerarán el caso cerrado y asesorarán al contribuyente en consecuencia, o también podrán reconsiderar cualquier posición alternativa, nueva y razonable, que proponga el contribuyente en ese momento. Suponiendo que se rechace el acuerdo de las autoridades competentes y así se haya expresado en tiempo y forma, o que se haya recurrido en virtud de los procedimientos internos aplicables, el contribuyente podrá optar por iniciar un proceso de recurso o por plantear el caso ante los tribunales, cuando sea pertinente. En caso de que estos otros mecanismos de subsanación (recurso por vía administrativa o judicial) no revoquen íntegramente el ajuste, la doble imposición quedará irresuelta<sup>922</sup>.

Con referencia al principio de transparencia, aplicable a las Autoridades Competentes, es importante que el contribuyente no sólo conozca el resultado del Acuerdo, sino el procedimiento mediante el que las Autoridades Competentes han alcanzado su decisión,

---

<sup>922</sup> En tales casos, las autoridades competentes pueden aceptar otra solicitud de asistencia (o reconsiderar la inicial) presentada por el mismo contribuyente, sobre las mismas cuestiones y ejercicios, a fin de subsanar la doble imposición que siga existiendo. En la mayor parte de los casos, las autoridades competentes se limitarán a presentar el caso a las otras autoridades competentes a fin de que estas procedan a la eliminación de la doble imposición en la medida en que las primeras consideren que el convenio lo permite y que ellas mismas no consideren la posibilidad de concederla en esta segunda solicitud. Debe advertirse a los contribuyentes que ambas autoridades competentes pueden compartir los mismos puntos de vista o criterios en el sentido de denegar la eliminación de la doble imposición en una segunda solicitud cuando se haya ofrecido la eliminación total en la resolución inicial del PROCAMIS y el contribuyente la haya rechazado. Véase: OCDE, MEMAP: (2008, p. 36).



con todas y cada una de las fundamentaciones, incluso el acceso a la totalidad de las actuaciones incluidas las actas de las reuniones realizadas en el marco del MAP.

La práctica idónea N° 17 enuncia que se debe remitir un resumen al contribuyente sobre la decisión adoptada dentro del Procedimiento Amistoso, en el que se describan las razones y los principios subyacentes al acuerdo, a los fines de la motivación del resultado. Queda consolidado este principio como “Resumen sobre las decisiones adoptadas”<sup>923</sup>.

### **1.3.2. LA PRÁCTICA ESPAÑOLA SOBRE LA FINALIZACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS**

El resultado normal desde la experiencia española, según lo informa Serrano Antón, es alcanzar un acuerdo con la otra Administración sobre la imposición no acorde al CDI. El profesor español reconoce que el grado de satisfacción del procedimiento es, en España, muy elevado. La consecuencia principal del procedimiento para los contribuyentes sería la redefinición de las bases imponibles o la devolución de los impuestos pagados en exceso con el interés de demora correspondiente, devengado hasta el momento del pago. Asimismo nos dice que esto último no es lo habitual en todos los Estados, sosteniéndose que es un procedimiento cuasi- diplomático y no administrativo, como lo hemos expuesto<sup>924</sup>. No es el mismo caso que la Argentina, donde existen tan solo un puñado de casos en los cuales la Autoridad Competente ha resuelto el problema de manera unilateral y no existen casos relevados sobre la constitución de un panel entre ambas autoridades para resolver el conflicto de manera bilateral.

Dentro de la “terminación” o “finalización” del procedimiento, el resultado del MAP está relacionado con un acuerdo amistoso que resuelve el caso planteado y es satisfactorio

---

<sup>923</sup> Nos dice el MEMAP dentro de la explicación a la Práctica Idónea nro. 17 que estos resúmenes pueden adoptar la forma de carta de cierre o comunicarse verbalmente en el transcurso de una reunión convocada para el cierre del PROCAMIS. Estas reuniones pueden resultar beneficiosas en los casos controvertidos o en aquellos en los que se llega a resultados poco frecuentes a fin de garantizar la comprensión de todos los elementos que integran la decisión. OCDE, MEMAP: (2008, p. 37).

<sup>924</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2005, p. 972).

con el objeto y fin del CDI, es decir, elimina la doble imposición internacional y en segundo término un acuerdo que no elimine la doble imposición de manera fundada, a los fines de que no exista indefensión por parte del contribuyente. No existe una posición oficial, tanto en España como en la Argentina, con respecto al carácter de la decisión de las Autoridades Competentes mediante el mutuo acuerdo. La doctrina mayoritaria afirma que la misma es vinculante a la Administración Tributaria, no así frente a los Tribunales que tienen independencia de criterio, pero que deben considerarlo a los fines de la resolución del caso<sup>925</sup>.

En la mayoría de los casos, si no se cuenta con la posibilidad de pasado los dos años interponer un arbitraje, como lo es en el caso del CDI con los EEUU o con el Reino Unido, o tres años con el CDI con Suiza, dentro de la legislación Española no se ha establecido un plazo para terminar el procedimiento. Habitualmente, se recomienda el plazo de dos años para concluir, positiva o negativamente, sobre el mismo. Pero siempre, tratando de llegar a una solución de buena fe, dentro del principio de la cooperación internacional. El derecho a una resolución justa, dentro del principio de juridicidad, justicia tributaria y debido proceso, es un Derecho fundamental de la persona interesada, y dichos principios son impostergables dentro del MAP.

Los aspectos tributarios que han sido objeto de acuerdo amistoso en la experiencia internacional son causas vinculados con los Precios de Transferencia, Establecimiento Permanente, Dividendos, Intereses, Cánones y en casos de doble residencia, como última solución prevista en la *Tie-Breaker Rule* del art. 4.2.d) MC OCDE.

Para el caso de no alcanzarse un acuerdo, la legislación española y argentina carecen de medidas para evitar la doble imposición soportada por el contribuyente cuando resulta perjudicado por una imposición no acorde al CDI. Podría cuestionarse el hecho de seguir, atento a la negativa, la vía doméstica o la de los Tribunales de justicia. Si no existe ningún recurso dentro de la vía interna para solucionar dicho problema, el conflicto de doble imposición no tendrá solución, agrediéndose, en algunos casos Derechos fundamentales como lo pueden ser el Derecho de defensa, Tutela Efectiva, Decisión pronta y oportuna, e

---

<sup>925</sup> PALAO TABOADA, C.: (1972, p. 318).

incluso, para los Estados Latinoamericanos el Derecho fundamental de propiedad, capacidad contributiva, igualdad, entre muchos otros.

Por último, la etapa final del MAP es la notificación al contribuyente de que ambas Administraciones tributarias han alcanzado un acuerdo amistoso, sea satisfactorio con la eliminación de la doble imposición, calificación o discriminación de la persona interesada. El Contribuyente deberá ser informado por la Autoridad Competente, según el caso, por la DGT o la AEAT, conforme su área de actuación.

### **1.3.2.1 ACUERDO AMISTOSO PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

Una de las posibilidades dentro de esta etapa procedimental es que se llegue a un Acuerdo Amistoso que logre de manera efectiva solucionar el caso y evitar la doble imposición internacional.

El art. 14 del REPA establece que cuando las Autoridades Competentes alcancen un acuerdo para eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio, aquél se formalizará mediante un intercambio de cartas. Como se observa, se le da las formalidades del intercambio de notas reversales que son comunes dentro de las costumbres diplomáticas. Dichas notas o cartas se utilizan para concretar algún entendimiento dentro del Derecho diplomático o Derecho de las Relaciones Internacionales. Se corresponden con dos notas, la primera con la propuesta y la otra de respuesta y aceptación. En ambas se manifiesta que una vez iniciado el intercambio epistolar, constituirá un acuerdo para cada Estado. No hay que olvidarse que el MAP, en su segunda fase, corresponde con un procedimiento de naturaleza internacional; lo que no quita, independientemente del intercambio epistolar, es que se debe hacer la notificación al contribuyente con un resumen detallado de los hechos de análisis y de los fundamentos de Derecho tenidos en cuenta para el Acuerdo Mutuo.

El contribuyente, frente a la notificación del acuerdo, debe según el art. 14.1 y 2 del REPA, proceder a aceptar o rechazar el Acuerdo Arribado. Como se dijo el contribuyente no puede hacerlo de manera parcial en los aspectos que le convengan. La aceptación o no

aceptación por parte del obligado tributario se formalizará en un escrito en el que quedará constancia de su conformidad o disconformidad con el contenido del acuerdo, su renuncia a los recursos pendientes que pudiera tener presentados respecto a las cuestiones solucionadas por este procedimiento en caso de manifestar su conformidad. En caso de disconformidad se comunicará a la Autoridad Competente del otro Estado para, de mutuo acuerdo, considerar el caso cerrado con acuerdo de no eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio.

En caso de consentirse el acuerdo, el mismo adquirirá firmeza en la fecha en que el obligado tributario acepte expresamente el mismo y preste conformidad como lo hemos manifestado.

En caso de aceptarse el acuerdo, un tema por demás de importantes es su publicación. La Administración Española, de manera oficial, no suele hacer públicos sus Acuerdos Amistosos propiamente dichos o para resolver casos específicos de doble imposición. Ello y la negativa de considerarlos como precedentes confrontan con la tesis que los mismos puedan ser usados como jurisprudencia de bien público. No hemos encontrado previsión dentro del REPA, tampoco los CDI firmados impiden su publicación, y una tendencia cada vez mayor en aplicar el principio de transparencia de los actos Estatales y de Gobierno que justificarían su publicación. Alemania, Bélgica, Holanda, Estados Unidos, son países que dan a conocer los casos de MAP resueltos. La OCDE recientemente ha publicado las estadísticas país por país sobre los MAP, identificándose cuáles son las Autoridades Competentes y la legislación respectiva a aplicarse. En el caso de España se han publicado sólo los Convenios Amistosos alcanzados dentro del art. 25.3, es decir, los Acuerdos Amistosos Interpretativos. Argentina no ha publicado las Resoluciones unilaterales de MAP arribados.

Pensamos que los Acuerdos Amistosos al tener naturaleza de acuerdos ejecutivos, deben necesariamente ser publicados en el Boletín Oficial del Estado.

Con respecto a los Acuerdos Amistosos para resolver casos específicos o propiamente dichos, la Administración española sostiene:

a) Evitar la confusión que puede ocasionar su publicación a otros contribuyentes no involucrados en un procedimiento amistoso;

b) Eliminar la creencia generalizada a los contribuyentes de que adquieren la categoría de reglas generales después de su publicación;

c) No comprometer a otras Administraciones tributarias.

El informe sobre la Mejora del Proceso de Resolución de Controversias relacionadas con los CDI del año 2007 denota que es verdad que por lo general los acuerdos alcanzados en virtud de los Procedimientos Amistosos en relación con casos no concretos no son públicos.

Sin embargo, en el caso de los laudos motivados su publicación hace más transparente el proceso. Asimismo, aun cuando el laudo no sienta jamás precedente, su conocimiento por el público puede influir en el tratamiento de otros casos similares, evitando controversias ulteriores y desembocando en un criterio más homogéneo respecto de los casos que versen sobre las mismas cuestiones<sup>926</sup>. El párrafo 15 del modelo (Anexo al Comentario del Art. 25.5) de acuerdo prevé por tanto la posibilidad de su publicación, a la que no obstante no se procedería a menos que ambas Autoridades Competentes y el requirente lo autorizaran. En cualquier caso, la publicación se realizará de forma que no conculque el principio de confidencialidad de la información proporcionada a las Autoridades Competentes, sin revelar los nombres de las partes ni cualquier otro elemento que pueda conducir a su identificación<sup>927</sup>. Advertimos que si se publica el resultado del Arbitraje, a mayor o idéntica razón, se deberían publicar los Acuerdos Amistosos dentro del MAP. El CDI EEUU- España nada dice al respecto, incluso afirma que el Acuerdo dentro del Arbitraje no puede ser utilizado como precedente.

La práctica idónea nro. 1 se ha referido a la publicación de los MAP de tipo interpretativo, indicando que la publicación de los acuerdos amistosos alcanzados al amparo del art. 25(3) aplicables a la generalidad de los contribuyentes, o a una parte importante de ellos, mejoraría el procedimiento y resolvería por anticipado controversias futuras. Por consiguiente, se pretende fomentar la publicación de tales acuerdos, salvo

---

<sup>926</sup> OCDE: (2007. p. 28).

<sup>927</sup> MCOCDE: (2008, p. 400). Nos dice que "... el dictamen se publicará en formato purgado, suprimiendo los nombres de las partes intervinientes, o cualquier detalle que pudiera revelar su identidad, bien entendido que el dictamen no tiene valor de precedente".

cuando su naturaleza implique el deterioro de los objetivos administrativos (por ej., ciertos acuerdos relacionados con el cumplimiento, en los que concurran enjuiciamientos por vía penal)<sup>928</sup>.

La doctrina, en este punto, recomienda la publicación de los Acuerdos Amistosos, fundamentados dentro de los principios generales del Derecho. Además tendríamos que exaltar el principio de igualdad dentro de la Fiscalidad Internacional donde los Contribuyentes residentes de los Estados que se publican los Acuerdos Mutuos están en mejores situaciones de los Estados que no se publican los Acuerdos Amistosos<sup>929</sup>.

### **1.3.2.2 Acuerdo Amistoso para no eliminar la doble imposición**

El art. 13 del REPA se encarga de considerar la “Terminación mediante acuerdo de no eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio”. La terminología, en puridad, nos parece por demás de original pero confusa. Creemos más conveniente indicar sobre la “negativa de acuerdo amistoso”.

El REPA establece que los acuerdos de no eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio, podrán fundamentarse, entre otras, en alguna de las siguientes causas:

a) Cuando los actos objeto del procedimiento no puedan modificarse por haber prescrito conforme a la normativa interna y el convenio aplicable; b) Cuando ambas autoridades competentes mantengan distintas interpretaciones del Convenio por divergencias en las legislaciones internas respectivas; c) Cuando el obligado tributario no facilite la información y documentación necesaria para solucionar el caso o cuando se produzca la paralización del procedimiento por causas atribuibles al mismo; d) Cuando el

---

<sup>928</sup> OCDE, MEMAP: (2008, p. 13).

<sup>929</sup> BUHLER, O.: “El Derecho Internacional Tributario en el sistema del Derecho Internacional”, en Revista de Derecho Financiero y Tributario, 1960, Nro. 38, p. 59; SKAAR, A.: (1992, p. 1449); AVERY JONES et al; (1979, p. 353); SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 221).

obligado tributario no acepte el acuerdo de eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio a que se refiere el artículo siguiente.

El artículo es enunciativo, con lo cual podríamos encontrar otras causales de rechazo de un acuerdo amistoso, que deberá estar especialmente fundamentado y no realizar una mera cita legal con el REPA.

Además, la negativa del Acuerdo se formalizará mediante un intercambio de cartas entre las Autoridades Competentes que incluirá una descripción de las razones para tomar esa decisión y será notificado al obligado tributario.

Frente a ello, el interrogante a resolver es si se abre la posibilidad de recurrir la negativa de acuerdo o el mal llamado acuerdo de no eliminar la doble imposición, ya sea usando las vías internas o incluso las internacionalmente aceptadas. A continuación nos encargaremos de dicho interrogante.

### **1.3.3 RECURSOS CONTRA LOS ACUERDOS AMISTOSOS PARA NO EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

Existe una tendencia dentro del Derecho internacional tributario en negar que existan recursos contra la negativa a realizar un Acuerdo Amistoso o en su caso un Acuerdo Amistoso para no evitar la doble imposición. Conforme el art. 11 del REPA, en contra de los acuerdos que dan por finalizada la vía amistosa sin acuerdo (acuerdo para no evitar la doble imposición) no podrá interponerse recurso alguno, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto o actos administrativos que en su consecuencia se dicten en la aplicación de dichos acuerdos. La Disposición Adicional Primera TRLIRNR. Sobre Procedimientos Amistosos (esta norma fue introducida por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal y modificado su párrafo 5 por la Ley 4/2006) estableció dentro del punto 4º que no podrá interponerse recurso alguno contra los citados acuerdos, sin perjuicio de los recursos previstos contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de dichos acuerdos. Idéntica previsión fue la receptada dentro del REPA (art.

11). A modo de *lege ferenda* podría proponerse innumerables alternativas, las que se abordarán en la conclusión dentro de nuestra propuesta.

#### **1.4. EJECUCIÓN DEL ACUERDO AMISTOSO**

Uno de los principales problemas que se presentan con habitualidad dentro del Derecho internacional es la ejecución de los acuerdos o laudos a los Estados. Por ello, dicha temática reviste especial interés, desde el punto de vista de la regulación y desde un aspecto dogmático. Dentro del sistema español se ha tenido especial cuidado en regular este aspecto, a los fines de que, llegado a un acuerdo, el mismo pueda ser operativo para las partes, obligatorio y vinculante.

La regulación española parte de la Disposición Adicional 1ª LIRNR que señala, “la aplicación del acuerdo alcanzado entre ambas Administraciones en el ámbito de un Procedimiento Amistoso se realizará en el momento o período en que el acuerdo adquiera firmeza, en los términos que reglamentariamente se establezcan”.

El desarrollo reglamentario se establece dentro del REPA en el art. 15, en los términos siguientes: Una vez que adquiera firmeza el acuerdo, éste será comunicado en el plazo de un mes a la Administración tributaria española competente para ejecutarlo. Este párrafo es coincidente con la DA 1º, sin embargo no agrega nada a la misma y puede ser calificada de redundante. La pregunta a resolver estará dada por cuál es el momento en que el Acuerdo Mutuo adquiera firmeza, conforme las reglas del Procedimiento Amistoso. El art. 14.2 del REPA indica que el Acuerdo Mutuo adquirirá firmeza en la fecha en que el obligado tributario acepte expresamente el mismo. A *sensu contrario* si el contribuyente no acepta el Acuerdo Amistoso, el caso se considera cerrado (art. 14.3 REPA).

Con referencia a la ejecución del Acuerdo Amistoso el REPA da un paso importante para la consolidación de los Derechos y Garantías del Contribuyente. Adviértase que hasta el momento se ha sostenido que el contribuyente no era parte del Procedimiento Amistoso, con lo cual difícilmente las regulaciones le otorguen algún Derecho con relación a la ejecución de un Acuerdo que ha sido suscripto por las Autoridades Competentes o el laudo



emitido por la Comisión Arbitral. También se dijo que, para el contribuyente, el procedimiento empieza cuando termina, es decir, con la propia solicitud de Procedimiento Amistoso comienza, pero al no ser parte terminaría para el mismo, en ese mismo momento. Hemos visto que poco a poco, más que una intención de buenos deseos, y en ello ha sido punta la reglamentación española, existe una concretización de una participación efectiva que le garantice el debido proceso y la tutela jurisdiccional dentro de los Procedimientos Amistosos. Los mismos no son procedimientos diplomáticos de naturaleza política, sino jurídicos que buscan dar certeza a una relación jurídica tributaria que está cargada de incertidumbre.

En este sentido, el REPA en su art. 15.2 manifiesta que el acuerdo será ejecutado de oficio o a instancia del interesado. Ello se explica, simplemente, infiriendo que el REPA privilegia que el Acuerdo sea cumplido por las partes en beneficio del interesado. Fácil sería para las partes eludir el cumplimiento del mismo si pensamos que sólo podría cumplirse de oficio. El hecho de que la persona interesada pueda “intimar” su cumplimiento garantiza la efectividad del Acuerdo. Incluso somos de la idea que con la notificación al interesado del Acuerdo Amistoso y habiendo dado su consentimiento, el Acuerdo adquiere firmeza y causa estado, como cualquier acto administrativo. Después, la administración deberá instrumentarlo y para ello, lo puede hacer de oficio o a pedido del contribuyente. Pensemos que esté pendiente una devolución tributaria, el interesado intimará la inmediata realización del Acuerdo. Por ello no compartimos la posición de la doctrina tributaria española que critica dicho artículo, fundado en que el único papel que le incumbe al obligado tributario es el de aceptar o rechazar el acuerdo, por lo que todo parece indicar que solo se debería ejecutar de oficio.

La forma en que, según el REPA se instrumentará el Acuerdo, será mediante una liquidación por cada periodo impositivo objeto del Procedimiento Amistoso, teniéndose en cuenta la normativa vigente en cada período objeto del Procedimiento Amistoso, incluso teniéndose en cuenta la interpretación del CDI realizado por Acuerdo Amistoso y por la junta arbitral. En el caso de impuestos con devengo periódico, se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al último período cuyo plazo estuviere vencido en el momento en que se produzca tal firmeza. En otros casos, para los impuestos con devengo instantáneo, la liquidación se realizara al momento del devengo de cada hecho

imponible objeto del Procedimiento Amistoso. También el Reglamento nos da la opción de dictarse un único Acto Administrativo que contenga las liquidaciones derivadas del Procedimiento Amistoso, a fin de que la cantidad resultante se determine mediante la suma algebraica de dichas liquidaciones.

#### **1.4.1 LOS PLAZOS PARA LA EJECUCIÓN DEL ACUERDO**

En lo relacionado con el plazo para ejecutar el Acuerdo Amistoso, podríamos encontrarnos con un conflicto de no suspenderse los plazos de prescripción para solicitar la devolución tributaria o repetición de tributos. El MCOCDE dentro del segundo párrafo al art. 25.2 indica que el acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Los Comentarios al art. 25 MC OCDE, dentro del párrafo 39, indican que la última frase del apartado 2 tiene por objeto permitir a los países cuyo derecho interno prevé plazos en materia de rectificaciones y devoluciones tributarias menores a los de cumplimiento del Acuerdo, aplicar el acuerdo a pesar de la existencia de tales plazos. Por ejemplo, piénsese que al momento de la ejecución del acuerdo el plazo de prescripción se ha cumplido, el párrafo del Tratado establece que el Acuerdo podría ejecutarse independientemente de dichos plazos, sorteando, de esa forma, los plazos de prescripción. Sin embargo, esta disposición no impide que los Estados que por motivos constitucionales, no puedan alterar los plazos de prescripción establecidos en su derecho interno, establezcan en el propio Procedimiento Amistoso plazos en armonía con su propia legislación sobre prescripción<sup>930</sup>.

Tradicionalmente *Canadá, Grecia, Irlanda, Italia, México, Portugal, España, Suiza y el Reino Unido* formulaban una reserva a la segunda frase del apartado 2 del art. 25. Estos países consideraban que la ejecución material de desgravaciones o devoluciones impositivas en virtud de un acuerdo amistoso debería estar vinculada al plazo previsto en sus respectivas legislaciones internas. Desde el Modelo de Convenio 2008 en adelante solo

---

<sup>930</sup> Por ello el Modelo entiende que es posible que, en casos extremos, un Estado contratante prefiera no suscribir un acuerdo amistoso cuya aplicación exigiría eliminar los plazos de prescripción. MCOCDE: Comentarios al art. 25.2: (2014, párrafo 39).

mantuvieron la mencionada reserva *Grecia, Italia, México, Portugal y Suiza*<sup>931</sup>, a la que se han sumado *Chile* en Latinoamérica, *Polonia y la República Eslovaca*<sup>932</sup>. Con lo cual los Estados que han revisado y retractado la mencionada reserva son Canadá, Irlanda, España, el Reino Unido<sup>933</sup> y, por último, la *República Eslovaca*.

La revisión de la reserva, sin duda alguna, tiene que ver con la tendencia que se ha despertado sobre que las Administraciones tributarias se esfuercen por todos los medios para evitar, en la medida de lo posible, que el Procedimiento Amistoso fracase debido a retrasos en la ejecución o, cuando existan plazos de prescripción, por el efecto combinado de dichos plazos y de los retrasos en la citada ejecución<sup>934</sup>.

Por ejemplo, el caso de España, los CDI firmados con Bélgica (2003), Bolivia (1998), Brasil (1975), Bulgaria (1990), Canadá (1981)<sup>935</sup>, Chequia (1981), Chile (2004), Corea del Sur (1994), Ecuador (1993), Eslovaquia (1981), Eslovenia (2002), Estonia (2005), Filipinas (1994), Finlandia (1968), Grecia (1972), Holanda (1972), Hungría (1987), Indonesia (2000), Irlanda (1994), Irlanda (1994), Israel (2001), Italia (1980), Japón (1974), Marruecos (1985), México (1994), Polonia (1982), Portugal (1995), Rumania (1980), Tailandia (1998), Estados de la Antigua URSS excepto Rusia (1989), Túnez (1987). De una red de más de 80 CDIs, España tiene la limitación establecida en 29 Convenios.

---

<sup>931</sup> Independientemente del Modelo Convenio de la OCDE, el Convenio entre Suiza y España indica dentro del Art. 25.2, segundo párrafo, con las modificaciones del año 2011, se añadió: “«El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el Derecho interno de los Estados contratantes, pero en ningún caso una vez transcurridos siete años desde la fecha de la primera notificación mencionada en el apartado 1».

<sup>932</sup> La versión del MC OCDE 2014 ha quedado redactada de la siguiente manera: “...98. *Chile, Greece, Italy, Mexico, Poland, Portugal and Switzerland* reserve their positions on the second sentence of paragraph 2. These countries consider that the implementation of reliefs and refunds following a mutual agreement ought to remain linked to time limits prescribed by their domestic laws...” .

<sup>933</sup> En el caso de Reino Unido tiene una cláusula particular, art. 25.2, segundo párrafo, “...El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos u otras limitaciones procedimentales previstas en el Derecho interno de los Estados contratantes, *excepto cuando tales limitaciones sean aplicables a las reclamaciones efectuadas en virtud de dicho acuerdo*...”.

<sup>934</sup> MCOCDE, Comentarios al Art. 25.2: (2014, párrafo 39).

<sup>935</sup> El CDI publicado el 27.03.15 (a la espera de canje de notas) incorpora dentro del art. 25.2, “El acuerdo al que pueda llegarse será aplicable independientemente de los plazos previstos por el Derecho interno de los Estados contratantes”.

En los CDIs descriptos se aplicará la Ley doméstica, mientras que en los demás CDIs se aplicará el Tratado Internacional, en tanto se podrá ejecutar el Acuerdo de manera independiente de las limitaciones del Derecho interno.

El Decreto 1776/2004, del 30 de Junio de 2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, dentro de su art. 16.4, establece que cuando se hubieran ingresado en el Tesoro cantidades, o soportado retenciones a cuenta, en cuantías superiores a las que se deriven de la aplicación de un convenio de doble imposición, se podrá solicitar dicha aplicación y la devolución consiguiente, dentro del plazo de cuatro años, contado desde la fecha del ingreso o del término del período de declaración e ingreso de la retención. El Ministro de Economía y Hacienda, en el supuesto de falta de reciprocidad, podrá establecer un plazo distinto.

La conclusión al problema planteado es de resolución simple. Pensamos que una cosa es la reserva del Modelo, que como se sabe pertenece al *soft law*, es decir no son operativas. Marca en definitiva un camino de política fiscal y le sirve a los negociadores del CDI para ir a la mesa de negociaciones con un documento a los fines de concretar cada uno de los artículos del mismo. Lo cierto es, como se vio, que España más allá de la reserva, operativa hasta el año 2008, aplicó de manera dispar la misma, incluyendo el art. 25.2 segundo párrafo un la mayoría de sus CDI firmados (con excepción de 29). Con lo cual, cuando el Tratado disponga que el Convenio se aplicará de manera independiente de los plazos del Derecho interno, sobre todo para las devoluciones y repeticiones, más allá que la normativa citada infiera que las devoluciones deben hacerse dentro de los cuatro años, el Convenio tendrá aplicación plena por el imperio del Tratado frente la Ley doméstica.

El problema se dará cuando el Convenio nada diga al respecto. En dicho caso una parte importante de la doctrina infiere que se deben aplicar los plazos del Derecho interno de prescripción y todo lo atinente a las suspensiones e interrupciones en la materia. Con lo cual una buena recomendación es apurar todo lo posible el mismo. Hay un interrogante no planteado por la doctrina vinculada a la naturaleza jurisdiccional del arbitraje y la posibilidad de que sea interruptivo de la prescripción atento a su naturaleza. Incluso existe una doctrina que sostiene que el cómputo de la prescripción se suspende a favor del

administrado mientras duran las actuaciones administrativas. Pensamos que dicha temática debe ser evaluada dentro de cada sistema jurídico en particular.

## **II. UNA NECESARIA EVOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO DESDE LAS TÉCNICAS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTO DEL DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO Y SU APLICACIÓN AL DERECHO FISCAL INTERNACIONAL**

Podemos afirmar que los mecanismos de resolución pueden estar motivados por la propia *cooperación internacional* por un lado, y, por la *falta o falla en la cooperación en la resolución del conflicto*, por el otro, generándose así una controversia internacional, como en su momento apreciamos. En su esencia, si no hay cooperación o las autoridades competentes no cooperan, perdura el conflicto originario, no cumpliéndose la finalidad de los CDIs.

En el primero de los casos tendremos aquellos mecanismos o técnicas jurídicas se basan en la cooperación. En ellas existe voluntad e intención política de llegar a un arreglo amistoso por parte de los Estados en conflicto, encontrándonos con los “*buenos oficios*”, “*la negociación*”, “*la investigación*”, “*la mediación*”, “*la conciliación*” y el recurso a “*organismos especializados*” para realizar acuerdos y “*sistemas regionales de resolución*”.

En el segundo caso, nos encontramos en el punto en que los mecanismos anteriores de cooperación o amistosos han fallado, o, nunca se intentaron. La cooperación ha quedado al margen de las negociaciones, ahora estamos en una verdadera *diferencia, disputa, controversia*, donde el *conflicto* subyace y sólo puede ser solucionado por mecanismos caracterizados por ser un tercero imparcial e independiente el que tome intervención y decida, con carácter obligatorio para las partes. Las partes se someten a un proceso que busca la verdad material, siguiendo no tan solo el principio de la buena fe, sino, guiados por los preceptos de “*equidad*” y de “*justicia*”. Encontramos dentro de este proceso al “*Arbitraje Internacional*”, que puede ser admitido como complemento o como alternativo

al MAP y al arreglo sometido al “*Tribunales Internacionales*” y a una posible vinculación entre ambas técnicas jurídicas<sup>936</sup>.

## **2.1 MECANISMOS QUE PARTEN DESDE LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL PARA LA SOLUCIÓN DEL CONFLICTO. PERSPECTIVAS DESDE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL**

Entre los mecanismos de resolución que surgen desde la mutua cooperación de los Estados encontramos a la *negociación diplomática* o en nuestra materia la especialidad del Procedimiento Amistoso tradicionalmente considerado, los *buenos oficios*, la *mediación*, la *investigación internacional*, los *recursos a organismos especializados*.

Estos mecanismos tuvieron un amplio desarrollo por parte de la doctrina internacional y quedaron plasmados en una infinidad de tratados. Habitualmente la doctrina especializada trata a estos mecanismos como medios de tipo políticos, debido a que dependen la resolución en última instancia de la cooperación política de los Estados para poder llegar al arreglo del conflicto. Creemos que lo esencial es que descansan en la cooperación internacional de los Estados. Cooperación que es esencialmente jurídica, si la misma surge como obligatoria dentro de un Tratado, existiendo una verdadera obligación internacional de solucionar los conflictos por medio de la cooperación y a falta de ella, desde el propio conflicto por medio de otras técnicas jurídicas que dependen de la resolución de partes imparciales e independientes.

Los rasgos genéricos de estos tipos de mecanismos están dados por las siguientes características<sup>937</sup>:

---

<sup>936</sup> Nos dice DOMINICI que en el Derecho Internacional los métodos de resolución de los conflictos esencialmente tres: la negociación entre los Estados involucrados, las decisiones emitidas por Cortes internacionales y, finalmente, el arbitraje internacional que persigue el dictado de pronunciamientos que sean vinculantes para las partes interesadas [...]. DOMINICI, R., “Reglas para la Resolución de los conflictos en materia de doble imposición internacional”, en: VV.AA., Curso de Derecho Tributario Internacional, obra al cuidado de VICTOR UCKMAR, Temis, Colombia, 2002, pp. 141 y ss.

<sup>937</sup> Seguimos en estas argumentaciones a PASTOR RIDRUEJO, J.A., ob. cit., pp. 622 y ss.

Una vez elegido de mutuo acuerdo el procedimiento, los Estados partes en la controversia conservan su libertad de acción y decisión en cuanto a la solución final de aquélla, lo que comporta el riesgo de que la controversia quede sin arreglo. Matizando esta postura, se puede observar que en estos procedimientos yace la falta de obligatoriedad de lo aconsejado o dictaminado por el tercero, reiterando que lo que prima es la dedición política entre los Estados en conflicto.

La solución, si se consigue, plasma a un acuerdo internacional, que por su propia naturaleza es obligatorio para los Estados partes.

La solución no tiene que basarse necesariamente en el Derecho Internacional, sino que puede tener en cuenta, total o parcialmente, elementos de oportunidad política.

Agrega a estas reflexiones Pastor Ridruejo que, cuando se emplean este tipo de medios, al que llama no jurisdiccionales, la desigualdad real de los Estados puede condicionar a favor del más poderoso y en perjuicio del más débil el resultado de la solución, que puede ser sumamente injusta e inequitativa, desvirtuando así la igualdad formal o de Derecho. Concluye su pensamiento diciéndonos que “[...] *la igualdad de carácter formal de los Estados posibilita el recurso a medios no jurisdiccionales, pero en última instancia el empleo de estos medios no favorece la igualdad real. La igualdad soberana de los Estados y, en definitiva, la justicia en las relaciones internacionales está mejor salvaguardada por los medios jurisdiccionales [...]*”<sup>938</sup>.

### **2.1.1 LOS BUENOS OFICIOS, LA FACILITACIÓN Y LA MEDIACIÓN COMO TÉCNICAS COMPLEMENTARIAS AL PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

Los mecanismos más simples de resolución de los conflictos internacionales, cuando las negociaciones directas, diplomáticas, o incluso el mismo MAP se han paralizado o parecen estériles, son los buenos oficios y la mediación<sup>939</sup>. Estos procedimientos en la

---

<sup>938</sup> PASTOR RIDRUEJO, J.A., ob. cit., pp. 622 y ss.

<sup>939</sup> PODESTÁ COSTA y RUDA, ob. cit., pp. 386 y ss.

práctica no se distinguen claramente, debido a que entre estos dos sólo existe una diferencia de grado<sup>940</sup>.

Los buenos oficios consisten en la acción de un tercero, es decir quien no es parte en sentido amplio, para tratar de acercar los puntos de vista de las partes en la controversia pero sin aportar su propio punto de vista sobre aquélla. Este procedimiento tiene exclusivamente el carácter de consejo<sup>941</sup>. En estos términos, Díez de Velasco Vallejo sostiene que se trata de una acción amistosa del tercer Estado u Organización Internacional, para poner de acuerdo a las partes en desacuerdo mediante una intervención discreta. El tercero se limita a ser un simple intermediario sin formular ninguna solución<sup>942</sup>. Pastor Ridruejo<sup>943</sup> apunta que los buenos oficios pueden, pues, adoptar distintas modalidades en la práctica, pero el rasgo común de todas ellas es que el tercero se abstiene de expresar opinión alguna sobre el fondo de la controversia, así como de persuasión a las partes para que acojan una solución. Si la acción del tercero comportase una posición sobre el fondo de la controversia o de persuasión a las partes para que adopten una solución, estaríamos ante la figura de la mediación. La mediación supone, efectivamente, algo más que los buenos oficios<sup>944</sup>. En la *mediación*, a diferencia de los buenos oficios, el mediador interviene no sólo intentando poner de acuerdo a las partes sino también proponiéndoles una solución<sup>945</sup>.

Estas dos técnicas de resolución, no siempre se nos presentan en la práctica de manera separada, en donde pueda distinguirse claramente la mediación de los buenos oficios<sup>946</sup>. Pero no es menos cierto, como lo sostiene Díez de Velasco Vallejo<sup>947</sup>, que tanto los casos de buenos oficios como los de mediación no son muy frecuentes. No obstante, esta última

---

<sup>940</sup> RUIZ y CASTILLO DAUDÍ, ob. cit., pp. 367 y ss.

<sup>941</sup> RUIZ y CASTILLO DAUDÍ, ob. cit., pp. 367 y ss.

<sup>942</sup> DíEZ DE VELASCO VALLEJO, ob. cit., pp. 623 y ss.

<sup>943</sup> PASTOR RIDRUEJO, ob. cit., pp. 625 y ss.

<sup>944</sup> PASTOR RIDRUEJO, ob. cit., pp. 623 y ss.

<sup>945</sup> DíEZ DE VELASCO VALLEJO, ob. cit., pp. 623 y ss.

<sup>946</sup> RUIZ y CASTILLO DAUDÍ, ob. cit., pp. 367 y ss.

<sup>947</sup> DíEZ DE VELASCO VALLEJO, ob. cit., pp. 623 y ss.



institución se ha contemplado en el ámbito de algunas Organizaciones Internacionales en el sentido de que no sea la Organización la mediadora, sino personas particulares o funcionarios de las mismas, los que ejerzan la función de mediador. Así, la O.N.U. ha utilizado la figura en varias ocasiones<sup>948</sup>.

Esta evolución de estos mecanismos de resolución se produjo principalmente para disipar los temores que tanto los buenos oficios como la mediación podían producir en algunos Estados, en el sentido de que el Estado tercero aprovechase la ocasión para tutelar sus propios intereses, por tales motivos, los buenos oficios como la mediación no sólo podrían ser llevados por los Estados sino también por personalidades distinguidas o representantes de instituciones internacionales<sup>949</sup>.

El aspecto más destacable de este tipo de técnicas en la solución de conflictos, es que se ha superado la negociación entre los Estados en conflicto. La controversia al no poderse solucionar por una vía diplomática, se busca solucionarla por la *colaboración* (coordinación) de un tercero que induce a los Estados en conflicto a la cooperación. Esta inducción puede ser con una mayor o menor participación del tercero imparcial e independiente, pero su naturaleza no es más que un consejo internacional, sin tener carácter obligatorio para los Estados en conflicto. Busca por un lado poner en contacto a las partes (buenos oficios) y por el otro, una vez puesto en contacto a las partes, el tercero colabora activamente en las negociaciones, sirviendo de intermediario a fin de allanar dificultades, sugiriendo a las partes, de modo confidencial y sin que sea necesario formalidad escrita, cuantas fórmulas puedan servir de base para un posible arreglo amistoso<sup>950</sup>. Estamos en un estadio que prima la colaboración de un tercero que coordina las voluntades para la cooperación entre los Estados.

De esta explicación se desprende que la intervención del tercero no es para resolver la disputa sino para acercar o aproximar a las partes de modo que ellas mismas decidan sobre la resolución de la disputa. Al decir de Jiménez de Aréchaga, ésta es la característica fundamental de los dos medios, la mediación y los buenos oficios; el tercero no interviene

---

<sup>948</sup> DIEZ DE VELASCO VALLEJO, ob. cit., pp. 623 y ss.

<sup>949</sup> GONZÁLES CAMPOS y OTROS, ob. cit., pp. 627.

<sup>950</sup> PODESTÁ COSTA y RUDA, ob. cit. pp. 386.

para resolver la controversia; interviene para poner en contacto, para aproximar a las partes, para obtener una reanudación de las negociaciones, de modo que las partes, por sí mismas, encuentren la forma de arreglar la controversia<sup>951</sup>.

Con respecto a la *Fiscalidad Internacional*, ningún CDI suscrito por Argentina o España contempla la posibilidad de la intervención de un tercero sobre la base de los buenos oficios o la mediación dentro del Procedimiento Amistoso. El único mecanismo alternativo contemplado dentro del mismo es la consulta a una comisión mixta integrada por miembros de los dos países. Esta cláusula está detallada, entre otros, en el CDIs Hispano-Argentino en el punto 4º del art. 25 “procedimiento amistoso”.

Del análisis de este precepto se destaca que la comisión mixta formada tiene naturaleza *sui generis* debido a que se aparta de lo que tradicionalmente se ha conceptualizado como negociación directa, pero no llega a la categoría que ocupa los buenos oficios y la mediación, debido a que no hay una parte independiente o un tercero que acerque las posiciones de los Estados en conflicto. Son los representantes de las Autoridades Competentes de los Estados Contratantes los que mediante un contacto más fluido, de manera personal, intercambiando puntos de vista, en el seno de una comisión, los que buscan interpretar y aplicar el CDI de una manera más armónica, dándole un sentido de bilateralidad.

Parte de la doctrina española ha interpretado que esta comisión mixta podría nutrir al Procedimiento Amistoso de una naturaleza *para-arbitral*<sup>952</sup>. Es decir, configuraría una categoría superior a la aquí enunciada. No obstante, como lo sostienen Serrano Antón<sup>953</sup> y

---

<sup>951</sup> JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA, ob. cit., pp. 188 y ss.

<sup>952</sup> PALAO TABOADA, C., ob. cit., pp. 317 y ss.

<sup>953</sup> “Es cierto que muchas son las similitudes, pero no es menos cierto que existen también diferencias irreconciliables que provoca que no se pueda hablar en puridad de una identificación clara entre el procedimiento amistoso y el arbitraje. La principal distinción radica en que el procedimiento amistoso no se remite a la decisión de un tercero, sino que son las propias autoridades administrativas competentes, sin perder su individualidad y sin constituir ningún otro cuerpo de decisión, las que tratan de hallar una solución. En el caso de que sea una Comisión ad hoc, prevista en algunos CDIs, la que reciba el encargo de dirimir un conflicto fiscal, puede llevar a pensar, en principio, que se lleva a cabo una actividad arbitral, en el seno del procedimiento amistoso. De todas formas, no podemos aceptar que se identifique con el arbitraje, ya que la Comisión está integrada por las mismas autoridades competentes de los Estados partes en la controversia, o sus representantes, por lo que no existe el tercero independiente que dirime entre dos partes.”, SERRANO ANTÓN, “La cláusula [...]”, ob. cit., pp. 6.

Ribes Ribes<sup>954</sup>, las innegables semejanzas entre ambas instituciones resultan sin embargo imposible no sólo su identificación sino también, la calificación del Procedimiento Amistoso como una clase de arbitraje, máxime si se observa que mientras en el mecanismo arbitral el litigio se somete a la decisión de un tercero respecto de las partes implicadas (árbitro), son las propias autoridades competentes de los Estados Contratantes quienes, conservando su individualidad y sin constituir por tanto, una tercera voluntad distinta a las suyas, tratan de hallar una solución al problema planteado<sup>955</sup>. Estos mismos argumentos pueden ser empleados para descalificar la ubicación del Procedimiento Amistoso, cuando exista dentro del mismo la configuración de una comisión mixta, como técnica de resolución análoga a la mediación y buenos oficios.

Siguiendo con nuestro análisis, es destacable que el comentario MC OCDE 2014 afirma enfáticamente que las disposiciones recogidas en este Convenio, así como sus respectivos Comentarios, son fruto de trabajos efectuados en estrecha colaboración internacional en el seno del Comité de Asuntos Fiscales. Agrega el párrafo analizado lo siguiente: *“Una solución sencilla consistiría en solicitar el parecer del Comité de Asuntos Fiscales sobre el exacto significado de las disposiciones cuando se presentasen especiales dificultades de interpretación en relación con puntos concretos. Esta práctica, que estaría de acuerdo con el mandato y objetivos del Comité encaminados a evitar la doble imposición, podría representar una valiosa contribución para llegar a la deseable uniformidad en la aplicación de estas disposiciones”*<sup>956</sup>.

Frente a cualquier tipo de índole fiscal internacional, consideramos que la posibilidad de solicitar la consulta al Comité de Asuntos Fiscales u otro Comité, sobre el exacto significado de las disposiciones convencionales ante dificultades interpretativas concretas puede resultar insuficiente.

Estas afirmaciones nos resultan más que evidentes debido a que las opiniones vertidas por las comisiones creadas al efectos o por las existentes, como lo son el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, el Grupo de Expertos de Naciones Unidas o de la Cámara de

---

<sup>954</sup> RIBES RIBES, Convenios [...], Ob. cit. pp. 384.

<sup>955</sup> RIBES RIBES, Convenios [...], Ob. cit. pp. 384.

<sup>956</sup> Comentarios al artículo 25. MC OCDE 2014.

Comercio Internacional, no pueden considerarse obligatoria para los Estados, sin pretenderse vulnerar la soberanía fiscal que detentan los mismos. Lo que no quita que exista una *obligación moral* frente a los informes solicitados por las partes del conflicto cuando funciona como una alternativa de resolución. Pero en última instancia depende de la cooperación y buena voluntad de los Estado Contratantes.

Sobre esta temática han surgido una serie de propuestas para el perfeccionamiento del Procedimiento Amistoso. Es necesario tener presente aquellas de carácter consultivo que, de manera complementaria o alternativa al Procedimiento Amistoso, han sido postuladas por parte de algunos sectores internacionales.

Siguiendo la tradición mediadora que caracterizó al siglo pasado, ya en 1928 los Modelos diseñados por la Sociedad de Naciones incluían la recomendación expresa a los Estados miembros, en cuanto al establecimiento de una Comisión Internacional de naturaleza consultiva, a la observancia de cuya decisión pudieran incluso obligarse los Estados contratantes mediante acuerdo entre ellos<sup>957</sup>.

De manera más concreta se vino a proponer en el Congreso de la IFA de 1960 en Basilea, la posibilidad de que fuera el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (entonces OECE), dada su amplia experiencia en nuestra materia<sup>958</sup>. Otros precedentes en doctrina sugieren su instauración de un comité jurídico permanente bajo el patrocinio de la IFA y de la Cámara de Comercio Internacional, lo mismo se podría instaurar en la ONU. La función principal de este comité sería recibir las reclamaciones de los Estados y de los particulares, relativas al ámbito de la Fiscalidad Internacional, emitiendo un informe o dictamen sobre la solución del conflicto, siendo una suerte de comité mediador en el conflicto.

Por último, en esta instancia, es importante recordar sobre estas cuestiones los aportes efectuados por el propio Consejo de la Cámara de Comercio Internacional en 1966, en el Estudio titulado *Políticas Fiscales al servicio del comercio y el desarrollo*, del 22 de mayo (pp. 21), en donde reza:

---

<sup>957</sup> RIBES RIBES, Convenios [...], Ob. cit. pp. 414.

<sup>958</sup> Reporte General de LENZ, IFA, Basilea, pp. 305.

“a) Cuando las autoridades competentes no lleguen a encontrar una solución amistosa satisfactoria, el caso (o la dificultad o la duda), será sometido a una comisión mixta compuesta por representantes de las autoridades competentes de los Estados contratantes.

b) El contribuyente tendrá la posibilidad de hacer alegaciones a la Comisión, verbalmente o por escrito.

c) Si la Comisión no llega a un acuerdo, el caso (o la dificultad o la duda), será sometida al Comité Fiscal de la OCDE o a uno de sus subcomités, que comprenda representantes de los Estados contratantes, para un arreglo definitivo”<sup>959</sup>.

## **2.2. LA INVESTIGACIÓN INTERNACIONAL PARA DETERMINAR LOS HECHOS DE LA CONTROVERSIA FISCAL INTERNACIONAL**

Este mecanismo de arreglo de conflictos, también llamado por la doctrina especializada “*Determinación de los Hechos*” o “*Encuesta*”, es una creación original de la I Conferencia de Paz de la Haya de 1899 y ratificada en 1907, a partir de una iniciativa Rusa<sup>960</sup>.

Esta técnica jurídica consiste en entregar, mediante acuerdo entre partes, a una comisión especial llamada “*comisión internacional*”, el esclarecimiento de una divergencia proveniente de la distinta apreciación de una cuestión de hecho, a fin de que la *comisión internacional* una vez realizada por ella un estudio imparcial, expida un informe o un dictamen siguiendo un procedimiento al efecto, que contenga un análisis objetivo y claro del hecho acaecido; este informe no tiene el carácter de un fallo o laudo, pero sus conclusiones poseen innegable valor moral y habilitan a las partes para llegar a un entendimiento<sup>961</sup>. La base dogmática utilizada para este tipo de mecanismos, fue que en ocasiones al conflicto internacional procede de una divergencia de apreciación sobre los puntos de hecho; en estos casos, la investigación de los hechos o comisión internacional encuesta o comisión<sup>962</sup>.

---

<sup>959</sup> RIBES RIBES, ob. cit., pp. 415 y ss.

<sup>960</sup> DIEZ DE VELASCO VALLEJO, ob. cit., pp. 624.

<sup>961</sup> POSTA COSTA y RUDA, ob. cit., pp. 388 y ss.

Siguiendo a Diez de Velasco Vallejo<sup>963</sup> podemos inferir que el mecanismo de determinación de los hechos tiene las siguientes características:

a) En primer lugar, su finalidad es la de esclarecer una cuestión de hecho, en disputa entre las partes, mediante un examen completo, objetivo e imparcial.

b) En segundo término, se trata de un procedimiento *facultativo*, pues las comisiones de investigación se constituyen por medio de un convenio especial y su informe no tiene carácter obligatorio, aunque es de señalar que los EE. UU. a través de una serie de tratados bilaterales denominados *Bryan*, concertados a partir de 1913, intentaron perfeccionar el sistema estableciendo el carácter *obligatorio* del procedimiento.

c) El fundamento de este tipo de Comisiones, que se constituirán por un Convenio Especial entre las partes en litigio, se prevé en los art. 17 a 36 del Convenio de 1907. De entre sus reglas de funcionamiento cabe destacar: c.1) su carácter contradictorio; c.2) la facultad de la comisión de trasladarse al lugar de los hechos; c.3) la potestad de la comisión de solicitar a cualquiera de las partes las explicaciones o informes que considere necesario; c.5) la cooperación de las partes en conflicto con las comisión investigadora; c.4) el secreto de las deliberaciones; c.6) la publicidad del informe o la lectura pública del resultado de las investigaciones; c.7) el informe se limita, como mencionamos anteriormente, a la comprobación de los hechos. Al decir de la doctrina especializada, “no tiene ningún carácter de sentencia arbitral”<sup>964</sup>. Los hechos establecidos o determinados por las comisiones, salvo que las partes dispongan otra cosa, se considerarán establecidos para las partes, y si todas ellas lo solicitan, la comisión podrá, además, formular recomendaciones, que carecerán de fuerza obligatoria<sup>965</sup>.

La doctrina internacional ha señalado que, en la actualidad, los problemas de la encuesta internacional, las comisiones de investigación o determinación de los hechos se

---

<sup>962</sup> RUIZ y CASTILLO DAUDÍ, ob. cit., pp. 368.

<sup>963</sup> DIEZ DE VELASCO VALLEJO, ob. cit., pp. 624.

<sup>964</sup> DIEZ DE VELASCO VALLEJO, ob. cit., pp. 624.

<sup>965</sup> PASTOR RIDRUEJO, ob. cit., pp. 627 y ss.

articulan alrededor de una distinción principal<sup>966</sup>: a) por un lado, aquellas investigaciones que se basan en el acuerdo de las partes, constituyendo un procedimiento autónomo que se desarrolla al margen de cualquier otro proceso de toma de decisión, y; b) las investigaciones que se denominan “integradas”, decidida por un Organismo internacional, constituyendo en este caso una medida posible dentro del arreglo pacífico a cargo de esa organización. En este orden de ideas, podemos inferir que en la práctica se observa que el recurso a comisiones de carácter autónomo, aunque utilizado en el pasado en el marco de la Sociedad de Naciones, hoy es menos frecuente su uso, siendo interesante su implementación dentro de una Organización internacional en el marco de Naciones Unidas<sup>967</sup>.

Al decir de Jiménez de Aréchaga, el informe emitido por una comisión experta e imparcial sobre los hechos motivó en muchos casos la clausura del conflicto o de las amenazas mediante el pago de una indemnización (caso *Dogger Bank*). Nos dice el autor: “*Quiere decir que, en este caso, el procedimiento de investigación no solucionó la disputa en sí misma, pero fue un mecanismo que facilitó considerablemente la solución de la disputa*”<sup>968</sup>.

Dentro de las ventajas que establece este tipo alternativo de solución de conflictos, en vez de crear una Comisión ad-hoc que debe surgir una vez planteada la controversia, ya en el tratado mismo se preestablece, se crea de antemano, un órgano, una Comisión internacional de investigación de carácter permanente, con la ventaja de que exista la posibilidad de la citación unilateral. Existiendo un órgano preestablecido, es bastante que una de las partes acuda ante ese órgano y pida que se lleve a cabo la investigación, sin necesidad de acuerdo de las dos partes en crear la Comisión<sup>969</sup>. Otro tema es la mutación dogmática de una formula no obligatoria a la obligatoriedad de la dedición.

---

<sup>966</sup> JULIO GONZALEZ CAMPOS y OTROS, ob. cit., pp. 744.

<sup>967</sup> (Ver Resoluciones 2329 – XXII – 1967 y R. 46/59 de 1992).

<sup>968</sup> Ob. cit. pp. 194 y ss.

<sup>969</sup> JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA, ob. cit., pp. 194 y 195.

Esta técnica alternativa para la resolución de las controversias, analizada desde la temática de la fiscalidad internacional, resulta por demás de interesante, cuando observamos que uno de los probables conflictos tributarios más frecuentes están precedidos por la discordancia en la determinación de los hechos y dentro de estos, de los hechos imponibles entre dos o más Estados generando doble imposición internacional en la aplicación de este tipo de Convenios<sup>970</sup>. Pero hay que advertir que parte de la doctrina internacional tributaria es reacia a este tipo de alternativas, fundadas en que la naturaleza consultiva de las opiniones deviene claramente insuficiente al objeto de asegurar la efectiva solución del problema planteado en la medida en que al igual que sucede en el Procedimiento Amistoso, la observancia y cumplimiento, bien del contenido del parecer del órgano consultado bien de lo pactado de modo amigable, respectivamente, quedaría al arbitrio de las propias partes en conflicto<sup>971</sup>.

A opinión de Ribes Ribes, la instauración de este tipo de mecanismos consultivos, contrasta con la opinión dominante de la doctrina especializada, posición a la que se suma advirtiendo que *“la ausencia de toda obligatoriedad que cabe predicar del mecanismo consultivo, lejos de significar un inconveniente constituye para van Raad, sin embargo, una ventaja. Desde su punto de vista, la experiencia en este ámbito y, sobre todo, los resultados conseguidos por la Convención Europea sobre la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas de 1990, sobre la que volveremos posteriormente, ponen de relieve la mayor efectividad de este tipo de métodos no vinculantes, ya sean de naturaleza arbitral o consultiva, frente a otras soluciones, arbitrales o judiciales, de carácter obligatorio para las partes”*<sup>972</sup>.

Del análisis de la tesis de van Raad, podemos inferir que el autor propone el mecanismo de la consulta a una Comisión Supranacional de expertos tributarios independientes. Sostiene la tesis de la voluntariedad tanto del recurso a la comisión como

---

<sup>970</sup> “There might be conflicts in fact and/or in law: Problems could arise if the administration or the court may different facts in mind when applying when the provisions of tax Convention [...]”. (ZÜGER, M., en: Settlement of Disputes in Tax Treaty Law”, General Report, ob. cit., pp. 17).

<sup>971</sup> RIBES RIBES, ob. cit., pp. 416 y ss.

<sup>972</sup> RIBES RIBES, ob. cit., pp. 416 y ss.



de la decisión misma. De los miembros de la comisión se opina que sean personas de reconocido prestigio en materia Tributaria Internacional, esto es, tanto académicos como juristas en ejercicio, siempre y cuando estos últimos presenten también reconocida experiencia en materia de fiscalidad internacional. Esta Comisión Internacional se estructuraría en dos fases o partes: a) Por un lado, la bilateralidad de las comisiones para resolver los problemas de interpretación como la aplicación de los CDIs; b) por el otro lado, una vez consolidadas estas comisiones bilaterales, es decir cuando hayan obtenido una cierta experiencia debería constituirse un único panel internacional, de más amplia composición. Pero esta tesis excede el objeto de este punto debido a que no tan sólo se pueden discutir problemas de hecho sino también de Derecho, lo que no implica el alto interés que la propuesta reviste. En su momento expondremos con mayor profundidad esta tesis cuando indagaremos la recepción por parte de la fiscalidad internacional<sup>973</sup>.

### **2.3 LA CONCILIACIÓN INTERNACIONAL COMO COMPLEMENTO DEL MAP**

La conciliación internacional es un procedimiento relativamente reciente de arreglo de conflictos internacionales, pues aparece en la práctica internacional tras adoptar la III Asamblea de la Sociedad de Naciones en 1922<sup>974</sup>. La misma puede definirse como la intervención en el arreglo de una diferencia internacional, de un órgano sin autoridad política propia que, gozando de la confianza de las partes en litigio, está encargado de examinar todos los aspectos del litigio y de proponer una solución que no es obligatoria para las partes<sup>975</sup>.

Conforme Diez de Velasco Vallejo, este mecanismo es el más moderno dentro de las técnicas analizadas hasta el momento<sup>976</sup>. En la mayoría de los Tratados Internacionales que

---

<sup>973</sup> VAN RAAD, K.: "International Coordination of Tax treaty Interpretation and Application", en *Intertax*, Vol. 29, nº 6-7, 2001, pp. 216 a 218.

<sup>974</sup> GONZÁLES CAMPOS y OTROS, ob. cit., pp. 871.

<sup>975</sup> DIEZ DE VELASCO VALLEJO siguiendo a COT, ob. cit., pp. 624.

<sup>976</sup> DIEZ DE VELASCO VALLEJO siguiendo a COT, ob. cit., pp. 624.

tratan de la solución de los conflictos entre 1924 y 1931 se incluyen cláusulas de este tipo en donde se crean comisiones de conciliación<sup>977</sup>. En esencia, se busca el sometimiento del conflicto a una comisión compuesta por personas cualificadas, para el examen de las cuestiones debatidas y la elaboración de un informe en el que se proponen términos de acuerdo no vinculantes para las partes. Y aunque el recurso a la conciliación es voluntario, las partes pueden convenir en un tratado o cláusula de un tratado en vigor entre ellas que tenga un carácter obligatorio<sup>978</sup>.

En consecuencia, las finalidades de la conciliación internacional son tres:

- a) determinación de los puntos de hecho;
- b) fijación de los puntos de derecho;
- c) informe de la Comisión con una propuesta de solución de la diferencia.

Como puede verse se diferencia claramente de las Comisiones de investigación o de determinación de los hechos, pues estas últimas no formulan propuestas de arreglo y se limitan a la fijación de los hechos. Otros autores destacan dos funciones de este tipo de mecanismos: por un lado, dilucidar las cuestiones controvertidas, recabando de las partes la información apropiada, y tratar de conciliar sus puntos de vista para que éstas lleguen a un arreglo. Por el otro lado, constituir un informe que la comisión debe presentar al finalizar su trabajo el medio para lograr la conciliación<sup>979</sup>.

La conciliación internacional está receptada, como hemos visto, en numerosos tratados bilaterales y multilaterales, entre los que destacamos la recepción en el Acta General de la Sociedad de Naciones del 26 de septiembre de 1928 y su revisión por la Asamblea General de las Naciones Unidas del 28 de abril de 1949. De la mencionadas Actas cabe resaltar los aspectos más importantes: a) que pueden ser sometidas al procedimiento de Conciliación las diferencias de cualquier naturaleza (art.1º); b) que las comisiones tendrán carácter de permanentes o bien especial cuando se constituyan por las partes en litigio para la solución

---

<sup>977</sup> DIEZ DE VELASCO VALLEJO siguiendo a COT, ob. cit., pp. 625.

<sup>978</sup> GONZÁLES CAMPOS y OTROS, ob. cit., pp. 871.

<sup>979</sup> GONZÁLES CAMPOS y otros, ob. cit., pp. 872 y ss., el autor sigue en su pensamiento a COT.

de éste (art. 2º); c) las Comisiones permanentes se constituirán en el plazo de seis meses a petición de una de las Partes (art. 3º); d) estarán compuestas de cinco Miembros nombrados por un plazo de tres años y reelegibles (art. 4º); e) las comisiones actúan mediante demanda (art.7º); f) se reunirán en la sede de las Naciones Unidas o en un lugar designado por el Presidente (art. 9º); g) los trabajos no serán Públicos, salvo decisión de la Comisión con asentimiento de las Partes (art. 10º); h) el procedimiento será contradictorio; i) la misión de la Comisión es dilucidar las cuestiones en litigio, recoger a este fin todas las informaciones útiles por medio de investigaciones u otro procedimiento y esforzarse en conciliar a las Partes (art. 15); y j) los trabajos de la Comisión finalizarán mediante un acta en la que se hace constar si las Partes han llegado o no a un acuerdo y las condiciones del mismo si lo hubiere (art. 15). Dicha acta se comunicará a las Partes, que podrán decidir sobre su publicación (art. 16º).

Lo destacable de este procedimiento es que puede ser usado ante cualquier tipo de conflictos, incluso los tributarios internacionales, en la que su carácter no vinculante puede eliminar los prejuicios y las restricciones de los Estados frente a los procedimientos que implican una prórroga de jurisdicción hacia tribunales extranjeros. En otro sentido, al decir de Díez de Velasco Vallejo: “La conciliación es un procedimiento que se sigue aplicando; pero está en declive, especialmente en el ámbito de las Organizaciones internacionales en las que la mediación se adapta mejor a sus características orgánicas y funcionales”<sup>980</sup>.

Este mecanismo de solución de controversias se ha integrado de manera constante en el proceso de codificación del Derecho Internacional auspiciado por Naciones Unidas. Sostiene Pastor Ridruejo que ha reaparecido en los últimos tiempos un acusado interés por la conciliación, precisamente como solución de transacción entre los Estados que abogan por una amplia implantación de la jurisdicción obligatoria y los Estados partidarios del imperio absoluto del principio de libertad en la elección de medio<sup>981</sup>. Esto lo hace el art. 66 de la Convención de Viena de 1969 sobre Derecho de Tratados: para todas las controversias originadas por la invocación de una causa de nulidad, terminación o suspensión de un tratado es obligatorio recurrir al procedimiento de conciliación que se regula en el Anexo a

---

<sup>980</sup> DÍEZ DE VELASCO VALLEJO, ob. cit., pp. 625.

<sup>981</sup> PASTOR RIDRUEJO, ob. cit. pp. 628 y ss.

la Convención, salvo cuando la causa en cuestión sea la oposición con el *ius cogen* internacional en cuyo caso es obligatorio el recurso al arreglo jurisdiccional<sup>982</sup>.

De los instrumentos codificados que establecen el recurso obligatorio a la conciliación sólo está hoy en vigor, y desde el 27 de enero de 1980, la Convención de los Tratados. En el marco de la UE se establece un papel de primer orden a la conciliación. Así, la Convención firmada en Estocolmo el 16 de diciembre de 1962, incluye la conciliación obligatoria. Es una obligación de presentarse a la conciliación, pero no de resultado, que sin duda restringe de alguna manera el principio de la libertad de la elección del medio. Como dice Pastor Ridruejo: “Estamos ante una desproporción llamativa que bien pudiera hacer pensar que la conciliación se concibe más como un punto de transacción negociadora entre los extremos representados por la libertad absoluta de elección de medio y la jurisdicción obligatoria, que como un modo de solución de controversias realmente útil y pacificador<sup>983</sup>.”

En este punto podríamos detenernos y ubicar a la tesis de van Raad<sup>984</sup>, que en su momento nos quedó limitada a la sola determinación de los hechos, cuando hicimos referencia a ella en el mecanismo de investigación internacional. Decíamos que dicho autor propone la creación de un órgano supranacional, integrado por expertos tributarios independientes, del que cabe destacar el carácter voluntario, no sólo del recurso al mismo - *respetando la libertad en la elección de los medios*- por parte de los Estados, sino también del empleo u observancia posterior de su opinión consultiva por éstos, es decir del resultado. El analista busca con sus argumentaciones que los miembros del panel sean personas de reconocido prestigio en materia de Tributación Internacional, esto es, tanto académicos como juristas en ejercicio, siempre y cuando estos últimos presenten también reconocida experiencia y estudios en Fiscalidad Internacional. Este esquema está diseñado

---

<sup>982</sup> “El recurso obligatorio a la conciliación se establece también en la Convención de Viena de 1975 sobre la representación de los Estados en sus relaciones con las organizaciones internacionales de carácter universal, para todas las controversias relativas a la aplicación e interpretación de sus disposiciones (art. 85 de la Convención de Viena de 1975). Idéntica obligación figura en la Convención de 1978 sobre sucesión de Estados en materia de tratados (art. 42) y en la de 1983 sobre sucesión de Estados en materia de bienes, archivos y deudas de Estado (art. 43). Más compleja es la regulación que hace a este respecto la Convención de 1982 sobre el Derecho del Mar [...]”, (PASTOR RIDRUEJO J. A.: Curso [...], ob. cit., pp. 628/629).

<sup>983</sup> PASTOR RIDRUEJO J. A.: Curso [...], ob. cit., pp. 230.

<sup>984</sup> VAN RAAD, K.: “International Coordination of Tax treaty Interpretation and Application”, en Intertax, Vol. 29, nº 6-7, 2001, pp. 216 a 218.

en dos etapas o partes. La primera, responde a la necesidad inicial de estructuración bilateral, es decir que al principio resultaría conveniente instaurar estos paneles de consulta a nivel bilateral, a los efectos de resolver las disputas entre los países firmantes de un CDIs. Una vez que los paneles bilaterales hubieran obtenido experiencia cierta en este ámbito, habiéndose acostumbrado los Estados a acudir con normalidad a los expertos del panel en busca de soluciones a cualquiera de las dificultades suscitadas en el seno de los tratados de doble imposición, debería constituirse un único panel, de más amplia composición, entre cuyos miembros se seleccionan a tres para examinar el supuesto con mayor profundidad y preparar, igualmente, una opinión consultiva que debería alcanzar el consenso posterior del panel de expertos en su conjunto<sup>985</sup>.

En contraste con la opinión de la mayoría de la doctrina, conforme lo manifiesta Ribes Ribes, la ausencia de toda obligatoriedad que cabe predicar del mecanismo consultivo, lejos de significar un inconveniente para van Raad, sin embargo es una ventaja. Desde su punto de vista, la experiencia en este ámbito y, sobre todo, los resultados conseguidos por la Convención Europea sobre la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas de 1990, cuestión que indagaremos cuando tratemos la institución arbitral, ponen de relieve la mayor efectividad de este tipo de métodos no vinculantes, ya sean de naturaleza arbitral o consultiva, frente a otras soluciones, arbitrales o judiciales, de carácter obligatorio para las partes.

---

<sup>985</sup> La tesis de VAN RAAD está dirigida hacia la transformación de los diversos paneles ad hoc en un único panel multilateral, se orienta hacia la consecuencia de la deseable uniformidad en las opiniones emitidas al respecto y por lo tanto hacia la armonización fiscal internacional. En la primera etapa, la bilateral, VAN RAAD acentúa el acceso al procedimiento a las autoridades competentes de los Estados contratantes o a las Tribunales Internos que, bien a través de un proceso judicial domestico o mediante un procedimiento amistoso buscan resolver el conflicto de interpretación como de la aplicación del CDIs. Este tipo de construcciones, conforme señala RIBES RIBES viene a superar las críticas de quienes reclaman la participación directa de los particulares en esta clase de procedimientos, mediante la posibilidad de que en una fase posterior también los contribuyente afectados por una concreta o probable doble imposición, puedan solicitar con carácter facultativo, el parecer de los expertos sobre cuestiones concretas sean estas de interpretación o aplicación de los CDIs bilaterales o multilaterales. VAN RAAD, K.: "International Coordination of Tax treaty Interpretation and Application", en *Intertax*, Vol. 29, nº 6-7, 2001, pp. 216 a 218.; RIBES RIBES, ob. cit., pp. 416 y ss.

## 2.4 LOS MECANISMOS QUE SURGEN DE LA NO COOPERACIÓN ENTRE LOS ESTADOS.

Cuando los mecanismos de solución ya no dependen de la cooperación entre las partes, sino de otra voluntad (un tercero) que con carácter imparcial e independiente y con obligatoriedad de la resolución y lo que prima en esencia es el conflicto entre las partes. Nos encontramos en los que la doctrina ha denominado instancia jurisdiccional. Fuera de estas instancias no habría solución a los conflictos planteados, es decir los mecanismos judiciales tradicionales de solución de las controversias, sean tributarias o no, y los mecanismos cooperativos anunciados anteriormente no satisfacen plenamente los requerimientos de eficacia, de participación efectiva de los ciudadanos afectados en todas las tareas de los Estados, tutela efectiva y certidumbre jurídica inherentes al Estado de Derecho<sup>986</sup>. De esta manera, como lo sostiene Navarrine y Asorey, las técnicas jurisdiccionales de resolución surgen como mecanismos idóneos en la solución de los conflictos tributarios internacionales, como lo son los “*precios de transferencia*” y “*la subcapitalización*”.

La característica más relevante en este estadio es que el conflicto perdura, no se ha llegado a ninguna solución o en algunos casos podríamos aventurarnos a sostener, que la solución arribada no se ajusta a las pretensiones de una de las partes o de los interesados legítimos, sigue existiendo la doble imposición jurídica o económica en el caso que nos interesa. Díez de Velasco Vallejo ubica a estos mecanismos, los jurisdiccionales, como medios jurídicos de solución pacífica de diferencias, entre los que se encuentran el *arbitraje internacional* y el *arreglo judicial internacional*, que conforme el autor suelen ser examinados por separado, aunque parte de lo relativo al procedimiento es común a ambos medios<sup>987</sup>.

Las analogías de estos dos mecanismos están orientadas hacia el consentimiento necesario para llevar el conflicto a una instancia arbitral o judicial internacional por un lado, y por el otro el procedimiento llevado a cabo es prácticamente el mismo en sus líneas

---

<sup>986</sup> Se puede ver el considerando 1º de las conclusiones de las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Quito - Ecuador en el 2004. Organizadas por la ILADT en el marco del tema “El Arbitraje en Materia Tributaria”, en [www.iladt.org](http://www.iladt.org).

<sup>987</sup> DÍEZ DE VELASCO VALLEJO, M.; Instituciones de Derecho Internacional Público, ob. cit., pp. 628.

generales, aplicándose el Derecho Internacional y cuyo resultado se vuelca en un *laudo* o *sentencia internacional*, instrumentos que deben seguir algunas convalidaciones o procedimientos especiales para ser aplicados en los países, como lo es la figura del *execuatur*. Sumado a esto, los prejuicios que en la actualidad se manifiestan por parte de Políticos que con el afán de dirigir voluntades confunden ideologías con técnicas jurídicas de resolución y que ratifican algunas doctrinas jurídicas que más allá del peso de su voz y no de sus argumentaciones, no dejan de ser minoritarias yendo en contramano de las tutelas que nos trae el Estado de Derecho Moderno y en especial los Derechos y garantías vinculados con los procedimientos internacionales.

Como bien nos dice Pastor Ridruejo, no han faltado intentos en la sociedad internacional para imponer a los Estados el recurso obligatorio a los medios jurisdiccionales<sup>988</sup>. Pero el límite lo da la voluntad de los propios Estados al establecer el principio de libertad en la elección del medio para la solución de las controversias o disputas.

Los medios jurisdiccionales de solución de los conflictos internacionales tienen los siguientes rasgos: a) intervención de un tercero imparcial; b) fundamento de la competencia del órgano en la voluntad de las partes; c) naturaleza contradictoria del procedimiento, en el que las partes tienen las mismas oportunidades de hacer valer sus pretensiones; d) examen del caso y apoyo de la solución en el Derecho Internacional y, excepcionalmente, si las partes en la controversia así lo convienen, en la decisión, que adopta la forma de sentencia (llamado laudo en el caso del arbitraje)<sup>989</sup>.

A diferencia de lo que ocurre en los medios de arreglo políticos o cooperativos, en los medios de arreglo jurisdiccionales la solución establecida por el árbitro o por el juez estará basada en la aplicación de las normas del Derecho Internacional y la solución de la controversia, contenida en la decisión del órgano arbitral o judicial, será obligatoria para las partes. Por esta razón, se dice que tanto el arbitraje como el arreglo judicial internacional son métodos “obligatorios” de solución de controversias. Ello no quiere decir, que los

---

<sup>988</sup> PASTOR RIDRUEJO, J. A.: Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales, ob. cit., pp. 615.

<sup>989</sup> PASTOR RIDRUEJO, J. A.: Curso de Derecho Internacional Público [...], ob. cit., pp. 631.

sujetos del Derecho Internacional deban acudir a estos medios de solución obligatoriamente, ya que el recurso a los mismos es voluntario y requiere el acuerdo de las partes, sino que si se recurre a ellos voluntariamente, se acepta también necesariamente que la decisión final del árbitro o juez tendrá carácter obligatorio para las partes<sup>990</sup>. La obligatoriedad de la Sentencia internacional o del Laudo derivan de la voluntad originaria de las partes cuando previeron a las técnicas jurisdiccionales como medios de resolución.

Ahora bien, dicho lo anterior, es necesario advertir que en el Derecho Internacional Contemporáneo tampoco se ha conseguido la instauración del arreglo jurisdiccional obligatorio. Es decir sin que exista voluntad previa de los Estados para llevar un conflicto a una instancia jurisdiccional internacional, sea esta consentida al firmar el Tratado -supuesto que se da anterior al conflicto- o con posterioridad al conflicto cuando no existiese firma de tratado alguno o exista un Tratado marco o general sobre la temática. Es cierto que la Carta de UN (1945) crea el Tribunal Internacional de Justicia como órgano principal de la Organización (art. 7 y 92), cuyo estatuto forma parte integrante de la Carta, pero no es menos verdad que se sacralizó, como ya explicamos, el principio de la libertad en la elección del medio para la solución del conflicto (art. 33). La buena interpretación es la que seguimos anteriormente, una vez elegido el arbitraje como mecanismo alternativo o la instancia judicial internacional, los resultados de los reclamos, los fallos o laudos, son obligatorios para los Estados, y no se vulnera soberanía alguna.

Lo importante aquí es determinar la materia arbitrable y éste no es un tema menor, ya que es importante que este tópico esté bien determinado en el tratado, no pudiéndose pretender que frente a su falta de determinación de la materia arbitral, todo conflicto pueda ser sometido al tribunal, ya que su competencia debe estar bien definida. Pensemos en la materia tributaria y por ejemplo los Tratados Bilaterales de Inversión que estatuyen el arbitraje a los problemas de inversión. Ente caso por ejemplo, si la materia tributaria no está introducida como materia arbitrable no se puede pretender tácitamente su inclusión, debido a que la materia tributaria no integra las competencias cedidas en el Tratado. Distinto sería el caso en que dentro del clausulado se determine como materia arbitrable a las cuestiones tributarias y con mayor razón, cuando la materia tributaria está excluida de las cláusulas de

---

<sup>990</sup> RUIZ J. J. y CASTILLO DAUDÍ, M.: Derecho Internacional Público, ob. cit., pp. 377 y 378.



discriminación. Pensamos que sería interesante para un futuro la unificación de ambos tipos de tratados, no encontrando ningún conflicto de inconstitucionalidad como veremos.

Cuando analizamos este tópico y lo trasvasamos a la materia impositiva, surgen muchas motivaciones para su implementación y muchos escollos, más dogmáticos que reales, para su aplicación.

Tanto la figura del Arbitraje como la de los Tribunales Internacional han tenido acogida doctrinaria de la *fiscalidad internacional*, en las líneas que siguen nos encargaremos de este tema, para luego analizar en particular al Arbitraje y al Arreglo Judicial internacional.

Como respuesta a la complejidad, lentitud y costo del proceso judicial, en todos los países en los últimos veinte años, en todas las materias jurídicas, se han buscado métodos alternativos de resolución de diferencias, históricamente confiados al sistema judicial. Estos procedimientos alternativos se conocen como ADR (siglas de su nombre en inglés “*Agreement Disputes Resolution*”). Básicamente son métodos más flexibles, rápidos y por lo general menos onerosos, y están basados en el acuerdo entre las partes para resolver diferencias fuera de los tribunales<sup>991</sup>. Al decir de Navarrine: “Los nuevos métodos alternativos de resolución de conflictos son la expresión más acabada de la libertad de los individuos que pueden elegir entre una justicia del Estado, organizada por la Constitución Nacional, y una justicia privada que se expresa a través de la negociación, conciliación, mediación, arbitraje y otros híbridos”<sup>992</sup>.

Siguiendo estos causes, es necesario traer a colación lo resuelto en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario en Quito, Ecuador, en donde se dijo: “I) Que los mecanismos judiciales tradicionales de solución de controversias tributarias no satisfacen plenamente los requerimientos de eficacia, de participación efectiva de los ciudadanos en todas las tareas del Estado, tutela efectiva y certidumbre jurídica inherentes al Estado de Derecho; II) Que la necesidad de superar las limitaciones e ineficiencias señaladas hace

---

<sup>991</sup> MARSORATI, O. J.: Derecho de los Negocios Internacionales, Vol. 2, 3ra edic. actualizada, Editorial Astrea, Bs. As., 2003, pp. 332 y ss.

<sup>992</sup> NAVARRINE, S. C.: “Cuando la justicia puede elegirse. La elección de una justicia del estado o una justicia privada”, en “Periódico Económico Tributario”, Nº 127, Lexco Fiscal, Ed. la Ley, 1997. p. 1 y ss.

aconsejable la adopción de métodos alternativos de solución de controversias tributarias; III) La conveniencia de precisar el objeto, alcance y significado de los diferentes métodos alternativos de solución de controversias en el ámbito tributario, particularmente los regímenes de acuerdo y del arbitraje; [...]”<sup>993</sup>. En este sentido, los países miembros de la ILADT recomiendan la expedición de normas en las que se establezcan medios alternativos de solución de controversias en materia tributaria y particularmente el arbitraje, tanto en el orden interno, cuanto en el orden internacional (punto 1º de la Resolución de las Jornadas). Asimismo, se aconseja que los Estados deben tener la posibilidad de llegar a un acuerdo amigable, dentro de un plazo razonable breve, antes de poder acudir al arbitraje, haciendo hincapié en lo que en su momento estudiamos como Procedimiento Amistoso. Con referencia al arbitraje internacional obligatorio, la resolución nos dice que para resolver las controversias que plantean la interpretación, aplicación y cumplimiento de tratados tributarios debe ser el método habitual para zanjar estas cuestiones por ser un mecanismo imparcial y especializado, que infunde seguridad y confianza.

De lo anteriormente dicho, surge que la tutela jurisdiccional de los principios tributarios constitucionalizados, como especial garantía, la *independencia* del tribunal que intervenga para proteger los derechos fundamentales de los individuos, como bien apuntan Navarrine y Asorey<sup>994</sup>.

Cuando los conflictos tributarios trasvasan las barreras jurídicas internas de los Estados, es decir cuando un conflicto se lo reputa de internacional, las únicas vías de arreglo son las pergeñadas desde el Derecho Internacional y dentro de este las más idóneas son las jurisdiccionales que llegan a brindar una solución con carácter obligatorio y final, yendo más allá del propio conflicto, resolviéndolo. En este plano, el internacional, ya no son reputables las argumentaciones basadas en el Derecho interno. Ellas han quedado inaplicables y solo son alegables como parte de los hechos que el juzgador deberá tener en cuenta al momento de emitir el laudo o la Sentencia Internacional. Pero son sólo hechos

---

<sup>993</sup> Se puede ver el considerando 1º de las conclusiones de las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Quito - Ecuador en el 2004. Organizadas por la ILADT en el marco del tema “El Arbitraje en Materia Tributaria”, en [www.iladt.org](http://www.iladt.org).

<sup>994</sup> NAVARRINE, C. N. y ASOREY, R. O.: Arbitraje, La Ley, ob. cit., pp. 3 y ss.

que se evaluarán conforme al Derecho Internacional y de las obligaciones emergentes de los Tratados internacionales.

Nos dice Caivano que existen criterios para determinar cuándo un arbitraje debe considerarse internacional: *“La diferencia de nacionalidad, domicilio o residencia de las partes o el envío de mercaderías a un país a otro con base en una previa compraventa internacional, la prestación de servicios de empresas extranjeras en lugares diferentes a los de su nacionalidad de origen o domicilio, o la transferencia de tecnología entre empresas de diferente nacionalidad, pueden orientar contratos internacionales de carácter comercial. Si en dichos pactos o cláusulas destinada a resolver las disputas que surjan de su ejecución o cumplimiento, estamos en presencia de un arbitraje comercial internacional”*<sup>995</sup>.

Esta concepción puede ser completada desde el Derecho Internacional Público, cuando se afirma que es internacional cuando excede el marco del propio Estado, hay más de un Estado involucrado al efecto y existen otras partes afectadas por la disputas *“interesados legítimos”* como lo son las empresas que por el solo hecho de operar en más de un país pueden estar sometidas a pagar más de un impuesto por el mismo hecho imponible. En estos casos hay dos o más centros de interés que exceden lo nacional, se traslada a lo internacional, por lo tanto y como colación a lo manifestado en las Jornadas de la ILADT y lo sostenido por Navarrine y Asorey, para la solución de un conflicto internacional se debe requerir de una jurisdicción internacional que garantice imparcialidad, independencia, eficiencia, rapidez y seguridad jurídica a este tipo de entuertos o disputas.

Mediante estos mecanismos supranacionales, se garantiza el principio de igualdad de los Estados en el conflicto y la debida participación de los contribuyentes como interesados legitimados; se protege el principio de la capacidad económica del contribuyente vista desde un punto de vista global; se controla la evasión fiscal internacional; se resguardan las garantías procedimentales de los Estados y del Contribuyente, particularmente el Derecho a aportar prueba, peticionar, ser oído y tener la debida participación en la solución del conflicto, contando con la mayor cantidad de alternativas posibles para la solución de las controversias, resguardando así la libertad de elección de medios, combinando los mismos,

---

<sup>995</sup> CAIVANO R. J.: Arbitraje, 2º ed. actualizada, Ad-Hoc, Bs. As., 2000, pp. 313 y ss.

para hacer más efectiva la resolución dentro de la libre competencia de los organismos resolutivos. Por estas razones es importante que existan varios mecanismos que en la libertad de elección de medios se ordenen naturalmente para un mismo fin.

Sobre este último punto, resulta interesante lo manifestado por Jiménez de Aréchaga cuando recuerda que los diferentes procedimientos de solución pacífica cuya característica general es que no llegan a una solución obligatoria de la controversia -a saber la negociación, los buenos oficios, la mediación, la conciliación y la investigación de hechos - pueden funcionar en forma combinada, con la utilización de esos distintos métodos que pueden variar en función de las diversas fases y matices de los conflictos dentro del proceso de solución<sup>996</sup>. Pero siempre al final, cuando no hay solución del conflicto por estos mecanismos *cooperativos*, nos encontramos con la posibilidad de seguir más adelante incurriendo en una jurisdicción que colabore con la causa de solución, encontrándonos con el arbitraje internacional y la llamada justicia internacional como mecanismos viables de resolución. Este paso, este traslado de uno a otro medio de solución, de la cooperación directa entre las partes a la colaboración con el tercero, es la interferencia, sea esta positiva o negativa, que evaluaremos en su momento al terminar de analizar los sujetos que se interfieren.

Son claras las precisiones de J.J. Ferreiro Lapatza cuando se refiere al tema de las solución convencional de los conflictos en materia tributaria interna que pueden resultar clarificantes cuando los trasladamos a la órbita internacional, motivando la creación de una jurisdicción imparcial e independiente que de participación al contribuyente en la resolución del conflicto: *“No se trata sólo de resolver la posible ineficacia, el atasco o el colapso de la Justicia ante el cúmulo de litigios que tiene que resolver. No es una pura operación de fontanería. Es algo más profundo. Se trata de rechazar la idea de que el poder, una vez aprobada la Constitución, se ejerce sólo de arriba bajo. Se trata de implementar eficazmente la idea de que el poder no ha de estar sólo “sometido” a la Ley y al Derecho; sino que también ha de ser “compartido” en su ejercicio conforme a la Ley y al Derecho, por los ciudadanos que son sus últimos titulares; y de que las intervenciones del poder judicial –el de más difícil conexión con un título de legitimación democrático-*

---

<sup>996</sup> JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA, E.: Derecho Internacional Público, Tomo IV, ob. cit., pp. 195.

*sean reducidas al mínimo y sean controladas [...]”, asimismo continúa diciéndonos que “[...]Un silencio que encuentre su base teórica cualitativo de aquellos supuestos en que la propia ley flexibiliza la aplicación de tales principios: significativamente en los acuerdos concursales y en la tasación pericial contradictoria y de modo más atenuado en los “acuerdos” sobre precios de transferencia, sobre gastos en I + D, sobre amortizaciones, reinversión, etc. [...] Sin prestar atención, ante todo y sobre todo, a la realidad diaria, a los acuerdos a los que todos los días en todos los lugares de España se llega entre la Administración y los contribuyentes tanto en vía de gestión como dentro del procedimiento inspector”<sup>997</sup>.*

Ciñéndonos a la materia Fiscal Internacional apuntaremos: a) Conforme la doctrina especializada no hay ningún problema constitucional, *aunque hay detractores de estas afirmaciones*, de someter las cuestiones tributarias internacionales a una jurisdicción internacional o a un panel de expertos que arbitre las disputas, siempre y cuando, se cumpla con los presupuestos de *legalidad internacional*, es decir que la voluntad del Estado devenga en un Tratado Internacional que, como bien se dijo, es superior jerárquicamente a la Ley. Esto es así, porque en la esfera internacional al Estado hay que mirarlo desde su *unidad soberana* y no desde el *principio de legalidad* tal cual se lo conoció en antaño, reducido al control de la división de poderes de un Estado. Como expresa Palao Taboada al contestar la pregunta si el Procedimiento Amistoso concebido como *para-arbitral* “¿No iría ello en contra del principio de legalidad tributaria?”. A su juicio, esta objeción carece de fundamento, debido a que “[...] conviene tener presente a este respecto que el principio de legalidad presupone la división de los poderes del Estado; principio político que despliega su eficacia en el funcionamiento interno de los órganos estatales, pero no hacia la vertiente internacional de la actividad del Estado, en la cual éste aparece considerado en su unidad. No es, en realidad, la Administración quien celebra pactos sobre los tributos que ha de exigir, sino el Estado en su personalidad internacional unitaria, el cual sí tiene, como es obvio, poder de disposición sobre sus propios tributos[...]<sup>998</sup>; b) Los efectos

---

<sup>997</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Solución Convencional de los Conflictos en Materia Tributaria”, en “Revista Argentina de Derecho Tributario”, Nº 3, Universidad Austral, La Ley, Bs. As.

<sup>998</sup> PALAO TABOADA, C.: “El procedimiento amistoso en los convenios internacionales para evitar la doble imposición”, ob. cit. pp. 326 a 318.

políticos de la integración de los países en mercados comunes han “minimizado” el concepto de “inmunidad soberana” por lo que tiene “eficacia directa” el derecho comunitario frente al derecho interno lo que permite la aceptación de una justicia internacional independiente de los Estados que forman la comunidad, siendo esta supranacional, ejercida por los Tribunales Arbitrales, institucionalizadas o no, o, por Cortes Internacionales. Por tales razones, Navarrine y Asorey sostienen que la Convención de la Comunidad Económica Europea propicia el procedimiento arbitral, en especial, para dirimir las cuestiones más complejas como la fijación de valores de transferencia de bienes y servicios<sup>999</sup>; c) Analizando la temática desde la eficacia del *procedimiento amistoso*, siguiendo a Serrano Antón y Ribes Ribes, se puede inferir que de modo incuestionable el mencionado procedimiento ha cumplido hasta la fecha un importante papel como método de solución de las controversias derivadas de los convenios de doble imposición, ante la imposibilidad de acordar por parte de los Estados otro sistema que, aunque más efectivo, supondría ya una verdadera limitación de su soberanía tributaria. Las estadísticas demuestran que el Procedimiento Amistoso, cuyo empleo se ha incrementado con el transcurso del tiempo, constituye un medio aceptable de resolución de conflictos de aplicación e interpretación de los CDIs, que puede y debe ser perfeccionado al objeto de ofrecer mejores resultados. Hasta el momento, en el lado positivo se encuentra el hecho de haber dado soluciones a conflictos en la aplicación e interpretación de CDIs, dentro del marco que los Estados estaban dispuestos a ceder en esta materia, como bien se dijo. Según Serrano Antón, si tenemos que evaluar el Procedimiento Amistoso, podemos concluir que aun siendo un instrumento útil en el Derecho Internacional tributario, hay que señalar su principal punto débil y piedra angular de sus deficiencias, es el estar muy centrado en antiguos principios del Derecho internacional público, como demuestra el hecho de que sólo los Estados son partes del procedimiento. Por lo tanto, nos dice Serrano Antón que son los Estados los que deciden sobre la iniciación, el desarrollo y la terminación del procedimiento, sin dejar ninguna posibilidad al contribuyente, incluso en los supuestos en los que tiene que encarar una doble imposición, de actuar en el procedimiento con posterioridad a ser incoado. Es por estas razones y debido a la posible falla que puede acarrear el procedimiento amistoso que la doctrina especializada a viva voz proponen el

---

<sup>999</sup> NAVARRINE S. C. y ASOREY O.,: Arbitraje, ob. cit., pp. 81 y ss.

arbitraje internacional y los tribunales internacionales de arreglo judicial como medios legales de resolución de los conflictos derivados de la interpretación y aplicación de los CDIs<sup>1000</sup>.

Siguiendo con esta temática, Ribes matiza sintéticamente tales causas de insuficiencia del Procedimiento Amistoso, puesta de relieve por la práctica internacional y manifestadas por la doctrina especializada, ellas son las siguientes: a) Inexistencia de obligación alguna de las autoridades competentes de lograr un acuerdo, lo que se traduce en una absoluta inseguridad jurídica para los contribuyentes, ante la ausencia de toda garantía de alcanzar un solución en torno a la controversia hermenéutica planteada; b) Lentitud y excesiva duración del procedimiento; c) Ausencia de uniformidad respecto de la publicidad del acuerdo adoptado; d) inexistencia de medios que garanticen la ejecución del acuerdo adoptado; e) Escasa información sobre su funcionamiento y desinterés generalizado de los Estados por el procedimiento amistoso<sup>1001</sup>.

Es por estas razones y por considerar, como bien lo sostiene A. Atchabaian, que la solución arbitral (decimos jurisdiccional en general) de que venimos hablando no es de modo alguno ajena a la materia tributaria, y aplicarla en situaciones concretas de conflicto que no hayan podido ser resueltas por intermedio de los causes administrativos y judiciales habituales o conforme el Procedimiento Amistoso regulado en los CDIs, de ninguna manera cabe entender que comporta una desnaturalización de la sustancia jurídica que es objeto de litigio, sobre todo teniendo en cuenta que los árbitros actúan y deben actuar de acuerdo a derecho, dentro del derecho<sup>1002</sup>. Dejando en claro que la justicia internacional, sea ésta organizada como arbitraje institucionalizado o no, o -como tribunal internacional- no tiene absolutamente nada que ver con lo arbitrario, inconstitucional o alejado del Estado de Derecho.

Por último, resultan acertados los argumentos de Navarrine y Asorey en cuanto manifiestan que el Derecho Público asiste al más grande de los cambios de este Siglo XX

---

<sup>1000</sup> SERRANO ANTÓN, Cláusulas [...], ob. cit., pp. 26 a 28.

<sup>1001</sup> RIBES RIBES, ob. cit., pp. 403 a 406.

<sup>1002</sup> ATCHABAHIAN, A., "Arbitraje e Impuestos", Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 1998, Doc. Nº 226.

que, en sus finales, ha marcado particulares condiciones por lo que en su juzgamiento deberá contarse con Tribunales independientes de la justicia ordinaria institucionalizada de cada país. Esos tribunales sólo podrán ser los Tribunales Arbitrales, que han sido proclamados, para la solución de cuestiones internacionales suscitadas por el intenso intercambio entre las naciones acentuado por el movimiento político de la integración de los países de mercados comunes, como la justicia verdaderamente independiente, fundando la independencia en una base supranacional imparcial y especializado. Dentro de este análisis se observa que la materia tributaria no debiera quedar excluida de la materia Arbitrable y frente a cuestiones complicadas como lo son los precios de transferencia, la jurisdicción internacional surge como un mecanismo ideal, natural y vital a los efectos de su solución.

## **2. 5 LOS TRIBUNALES INTERNACIONALES DE JUSTICIA**

En su momento se matizó que el arreglo judicial, junto al arbitraje internacional, componen los dos medios o mecanismos jurisdiccionales de resolución. Los rasgos que diferencian a cada uno de estos mecanismos ya fueron analizados y componen la conceptualización de este instituto. Nos dice Pastor Ridruejo que se trata de la solución de controversias entre Estados por un tercero imparcial mutuamente consentido, que es un órgano permanente, además de colectivo, el cual dicta sentencia obligatoria fundada en el Derecho Internacional después de un proceso contradictorio regulado por un procedimiento preestablecido<sup>1003</sup>.

En nuestros días, la función de arreglo judicial internacional de las controversias entre Estados se llevan a cabo por distintos tribunales, entre los que destacamos los siguientes: Tribunal Internacional de Justicia, creado en 1945 por la Carta de las Naciones Unidas, con sede en la Haya; Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, establecido por la Convención relativa a las instituciones comunes de las comunidades del 25 de marzo de 1957 y con sede en Luxemburgo; Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena (grupo andino), con sede en Quito, creado por el Acuerdo de Cartagena del 28 de mayo de 1979;

---

<sup>1003</sup> PASTOR RIDRUEJO, ob. cit., pp. 640.



Tribunal Europeo de Derechos Humanos, constituido por la Convención de salvaguardia de los derechos humanos y libertades fundamentales del 14 de noviembre de 1950 y con sede en Estrasburgo; y Corte Interamericana de los Derecho Humanos, creada por la Convención de San José de Costa Rica del 22 de noviembre de 1969 y con sede en dicha ciudad. Añade Pastor Ridruejo que la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar del 10 de diciembre de 1982 ha instituido Tribunal Internacional del Derecho del Mar con sede en Hamburgo<sup>1004</sup>.

Estos son, como lo manifiesta Pastor Ridruejo, los principales tribunales internacionales que solucionan controversias entre Estados. Tribunales que tienen distintos tipos de competencia, tanto *ratione personae* como *ratione materiae*<sup>1005</sup>. Este análisis es necesario al momento de querer ubicar un conflicto internacional fiscal en alguno de estos tribunales internacionales, debido a lo complicado que resultaría en la práctica la instauración de un nuevo Tribunal Internacional específico para materias tributarias.

Tenemos entre los más viables para nuestra materia:

- a. *Al Tribunal Internacional de Justicia (Corte Permanente Internacional de Justicia)*: es un organismo internacional dependiente de las Naciones Unidas, según los arts. 7 y 92 de la Carta de Naciones Unidas, y su Estatuto forma parte integrante de ella. La diferencia fundamental entre este tipo de organismos con otros Tribunales internacionales en funcionamiento está dado por la amplitud de su competencia *ratione personae*, que tiene rasgo de universalidad por lo que cualquier Estado podría acceder al mencionado Tribunal internacional. Por otro lado, su competencia *ratione materiae* es general. Su competencia *ratione personae* es universal, por que estando abierto el Tribunal a cualquier Estado miembro, pueden acceder al Tribunal un Estado no miembro. Por otro lado, la Universalidad de Naciones Unidas determina, pues, la universalidad del Tribunal. Su competencia *ratione materiae* o poder para resolver controversias entre Estados es general porque alcanza a “todos los litigios que las partes le someten” (art. 36.1 del

---

<sup>1004</sup> PASTOR RIDRUEJO, ob. cit., pp. 641 a 642.

<sup>1005</sup> PASTOR RIDRUEJO, ob. cit., pp. 642.

Estatuto). En este sentido se ha dicho que “La jurisdicción del Tribunal depende de la voluntad de las partes. El tribunal es siempre competente desde el momento en que éstas aceptan su jurisdicción, pues no hay ninguna controversia que los estados admitidos a comparecer ante el Tribunal no puedan someterle [...]”. Tribunal Permanente de Justicia Internacional en el asunto de las minorías en Alta Silesia en palabras válidas para el Tribunal Internacional de Justicia<sup>1006</sup>.

- b. *El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*: Es un Tribunal internacional, creado por un tratado de integración y que, entre otros aspectos, puede desempeñar el de resolver las controversias tributarias entre los Estados relacionados con el objeto de los Tratados comunitarios. La misión general del Tribunal es la de asegurar el respeto del Derecho en la interpretación y aplicación de los tratados comunitarios, entre ellas las libertades comunitarias y ello explica que su ámbito de actuación se circunscriba solo a los Estados miembros, tanto en sus relaciones entre ellos y con órganos de las comunidades, como en el interior de sus ordenamientos<sup>1007</sup>.
- c. *El Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena*: es un órgano judicial principal en el marco del proceso de integración económica del grupo subregional andino (Bolivia, Colombia, Perú, Venezuela), fue creado por el Acuerdo de Cartagena de Indias (Colombia) del 28 de mayo de 1979, y ejerce algunas de las funciones propias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, como control de la legalidad, acciones por incumplimiento y consultas prejudiciales. Constituye, sin duda alguna, un Tribunal internacional de enormes similitudes con el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, entre ellas se encuentran su competencia limitada a los Estados miembros para resolver cuestiones relacionadas entre ellos, siendo la materia tributaria y dentro de ella la doble imposición regional uno de los conflictos solucionables por esta vía<sup>1008</sup>.

---

<sup>1006</sup> PASTOR RIDRUEJO, ob. cit., pp. 643.

<sup>1007</sup> PASTOR RIDRUEJO, ob. cit., pp. 644.

<sup>1008</sup> PASTOR RIDRUEJO, ob. cit., pp. 644 y ss.

- d. *El Tribunal Europeo de Derechos Humanos*: Es un Tribunal internacional que reconoce los asuntos relativos a la interpretación y aplicación de la Convención Europea sobre salvaguardia de los derechos del hombre y libertades fundamentales (Roma, 1950). Hay aquí, como lo sostiene Pastor Ridruejo<sup>1009</sup>, una primera especialización *ratione materiae*. Los asuntos los puede llevar ante el Tribunal la Comisión, el Estado parte de nacionalidad de la víctima, el Estado parte que haya iniciado el caso ante la Comisión, y el Estado parte demandado. Es decir, partes en sus procedimientos sólo pueden ser la Comisión y los Estados partes en la Convención, que está abierta a la participación de los Estados miembros del Consejo de Europa. Aquí la competencia *ratione personae* como segunda especialización del Tribunal.
- e. Similares características posee la *Corte Interamericana de Derechos Humanos*, establecida por la Convención de San José de Costa Rica en 1969. Su competencia material es especializada, ya que se limita a casos relativos a la aplicación e interpretación de la Convención. También está limitado el derecho de acceso a ella, que sólo lo tienen los Estados partes en la Convención y está abierta, además, a la participación de todos los Estados integrantes de la Organización de Estados Americanos, y la Comisión Permanente de Derechos Humanos.

Siguiendo por estos causes, dentro de la Fiscalidad Internacional se han ensayado muchas opiniones que seguiremos a continuación, en el afán de indagar sobre las interferencias que se generan entre los mecanismos de resolución dentro de los conflictos tributarios.

Sobre esta temática, G. Fonrouge<sup>1010</sup> nos recuerda que para obviar el inconveniente de que el contribuyente quede a merced de la buena voluntad de las autoridades fiscales de su país, refiriéndose al procedimiento amistoso, se ha lanzado la idea, que parece abrirse camino, a favor de la institución lisa y llana de un organismo supranacional, ante el cual se reclamaría directamente. Ya hizo mención de ello Von Bar en el Congreso de Cambridge (1895) del Instituto de Derecho Internacional, y pocos años después (1899) Garelli propuso

---

<sup>1009</sup> PASTOR RIDRUEJO, ob. cit., pp. 644 y ss.

<sup>1010</sup> GUILIANI FORNROUGE, ob. cit., pp. 422 a 423.

la creación de una Corte Fiscal Internacional; más tarde se manifestaron a favor de un organismo de este tipo Guggenheim, Pugliese, van Hoorn, Michel y Emmen Riedel, así como también los Congresos de 1947, 1951, 1957 y 1960 de la International Fiscal Association.

Hacia la consecución de tal objetivo se dirigió el Comité de estudios integrado por Jean Mihel, Charles Cardyn, Ganglio Udina, Max Imboden, George D. Brabson, Dino Jarach y W. R. Emmen Riedel, cuyos trabajos no llegaron a concluirse totalmente. Con posterioridad, a falta de resolución de la comisión, se propuso el tratamiento para el V Congreso de IFA, designando como relatores generales y encargando a los representantes estatales la elaboración de informes nacionales. Como bien los no matiza Ribes Ribes, la aportación más novedosa de este foro internacional, una vez superada la tesis de la autosuficiencia de los convenios de doble imposición, fue la propuesta de Chrétien sobre la constitución de una jurisdicción supranacional de carácter permanente, llamada a solucionar los conflictos internacionales de índole tributaria generados tanto entre los diferentes Estados cuanto entre un Estado y una persona física o jurídica, a solicitud bien de un Estado, o bien de un particular, en el segundo caso<sup>1011</sup>. Frente a esta instauración de Tribunales bilaterales, más próximos al arbitraje entre Estados, o de una única Corte Internacional Tributaria, a imagen y semejanza del Tribunal Internacional de Justicia. El autor vino a proponer una instancia primera mediante Tribunales bilaterales y un Tribunal Internacional de carácter fiscal, en calidad de segunda instancia, susceptible de integrarse en el Tribunal Internacional de Justicia<sup>1012</sup>. Lo interesante de todas estas propuestas es que conllevan, al decir de Ribes Ribes, a la formación de una doctrina uniforme de carácter internacional sobre el modo de interpretar y aplicar los convenios de doble imposición<sup>1013</sup>.

A rigor de verdad, no creemos que un nuevo Tribunal internacional sea creado, siendo más real las tendencias de instaurar la competencia fiscal en los ya existentes, dentro de los que hemos analizado anteriormente: Tribunal Internacional de Justicia o el Tribunal de

---

<sup>1011</sup> RIBES RIBES, ob. cit., pp. 408 y ss.

<sup>1012</sup> RIBES RIBES, ob. cit., pp. 408 y ss.

<sup>1013</sup> RIBES RIBES, ob. cit., pp. 410 y ss.

Justicia de las Comunidades Europeas, como bien lo señala como alternativas válidas Serrano Antón<sup>1014</sup>. El inconveniente que presenta el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas es la limitación de la competencia personal, debido a que solo pueden acceder a ella los Estados Comunitarios, al igual que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, no presentarían los caracteres de universalidad de la competencia, necesario para la instauración de la materia Tributaria Internacional. Asimismo, tiene estas características que restringen el panorama de instauración de la materia tributaria, los Tribunales Internacionales siguientes: *El Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena; La Corte Interamericana de Derechos Humanos; que a nuestro entender no tienen características de idoneidad para atender cuestiones relacionadas con la doble imposición internacional, con dependencia del importante papel desempeñado en su esfera de competencia.*

Por último, nos queda analizar el Tribunal Internacional de Justicia de Naciones Unidas, como alternativa posible de resolución en materia Fiscal Internacional. El hecho de que el Tribunal Internacional de Justicia constituya una de las principales instituciones de Naciones Unidas, abierta a todos los Estados miembros al objeto de resolver las disputas que entre ellos se generen, viene a configurarlo como posible instancia judicial llamada a conocer las disputas en la aplicación como en la interpretación de los CDIs, cuyo precedente, como se vio, nos remonta al art. 14 del Proyecto de Convenio modelo de la Sociedad de Naciones de 1927 al Tribunal Permanente de Justicia. El Tribunal Internacional de Justicia no sólo es un órgano principal de las Naciones Unidas sino que tiene las funciones de un órgano colectivo de carácter judicial compuesto por un cuerpo de magistrados o jueces y de un Secretario y organizado de forma que pueda funcionar de una manera permanente, según se dice en el art. 23 de su Estatuto<sup>1015</sup>.

Sobre la competencia del Tribunal, se ha dicho que una de las manifestaciones más típicas de la estructura partidaria de la Comunidad Internacional está constituida por la imposibilidad para un Estado de obtener la solución de una controversia en que sea parte por medio de sentencia sin el consentimiento del Estado con el que haya surgido la

---

<sup>1014</sup> SERRANO ANTÓN, "Settlement [...]", ob. cit., pp. 446.

<sup>1015</sup> DIEZ DE VELASCO VALLEJO, ob. cit., pp. 638.

controversia en concreto. Según el Derecho internacional, la iniciación de un procedimiento no es posible en base a la voluntad de uno solo de los contendientes<sup>1016</sup>. Como nos dice Díez de Velasco Vallejo, el consentimiento es pieza esencial del procedimiento internacional, pues, como ha sido señalado, la justicia internacional es facultativa y la competencia del Tribunal continúa fundada sobre el consentimiento de los Estados, citando a Reuter<sup>1017</sup>.

La doctrina tributaria, con el afán de introducir las cuestiones tributarias dentro de las competencias del Tribunal, sostiene con razón que la competencia del Tribunal Internacional de Justicia en materia de interpretación y aplicación de los Tratados y entre ellos cualquier cuestión de Derecho internacional. Siguiendo a Züger, podemos inferir que dicha jurisdicción potencial *ratione materiae* comprende, indudablemente, la interpretación de los convenios de doble imposición en particular, entre otros aspectos<sup>1018</sup>.

Sin embargo chocamos de lleno con algunos factores que nos imposibilitan avanzar más allá de una cuestión puramente doctrinal. Estos factores son los siguientes: a) Si bien la competencia se puede establecer, conforme el art. 36.1º, a través de distintas formas, como lo es por ejemplo una cláusula en el CDIs que se refiera a la competencia del Tribunal para solventar los problemas de interpretación y aplicación del Tratado, existe, sin embargo, una limitación importante que viene a socavar su efectividad en materia Fiscal Internacional. Por un lado, la ausencia de expertos fiscales. Esto puede ser superado creando una sala con la mencionada especialidad (art. 26.1 del Estatuto). Por otro lado, únicamente los Estados

---

<sup>1016</sup> DÍEZ DE VELASCO VALLEJO, ob. cit., pp.640, siguiendo a STRACE.

<sup>1017</sup> DÍEZ DE VELASCO VALLEJO, ob. cit., pp.640.

<sup>1018</sup> RIBES RIBES, ob. cit., pp. 411. Edwardes-Ker fue uno de los primeros autores que propuso al TJCE como una de las instituciones más adecuadas, como un mecanismo viable de solución de controversias, en materia fiscal internacional, advirtiendo los efectos positivos del mismo. EDWARDES-KER, M.: "Tax Treaty Interpretation", Part I, Chapter 27, *The International Tax Treaties Service*, Loose Leaf Publication, Dublin, 1994, pg. 6. La materialización de la propuesta del TJCE como institución arbitral se halla en el CDI Austria-Alemania, en el que se prevé la posibilidad de someter los conflictos fiscales internacionales al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, si así es solicitado por el contribuyente, como se establece dentro del artículo 25.5 de dicho CDI. Cuando no se llega a un acuerdo en sede de procedimiento amistoso, transcurridos tres años desde el inicio del procedimiento, los Estados contratantes deberán someter la cuestión, si el contribuyente lo requiere, al arbitraje vinculante del TJCE. ZÜGER, M.: "The ECJ as Arbitration Court for the New Austria-Germany Tax Treaty", *European Taxation*, núm. 3/2000, p. 101 y ss.

tienen capacidad jurídica para constituirse como partes en el procedimiento ante el Tribunal Internacional de Justicia, respecto del cual quedan al margen las Organizaciones Internacionales y los contribuyentes hasta el punto que, como matiza Züger, interpretando el CDIIs por parte de un Estado en clara discriminación de un particular, éste carece de derecho alguno para recurrir ante el Tribunal Internacional de Justicia<sup>1019</sup>. No así al arbitraje.

Sobre esta temática la doctrina internacional ha manifestado que “Sólo los Estados podrán ser Partes en casos ante la Corte” (art. 34, n. 1 del Estatuto). La afirmación lleva como consecuencia, que los particulares -personas físicas y jurídicas- no tienen acceso al Tribunal en la vía contenciosa ni en la consultiva. Las Organizaciones Internacionales, pese a ser Sujetos del Derecho Internacional, tampoco tienen acceso en vía contenciosa al Tribunal; no obstante el Estatuto del Tribunal en su art. 34. 2 que “podrá solicitar de las Organizaciones Internacionales públicas informaciones relativas a casos que se litiguen ante la Corte y recibirá la información que dichas Organizaciones envíen a iniciativa propia”<sup>1020</sup>. Como puede observarse, nos dice Díez de Velasco Vallejo que “es de esperar que en una futura revisión del Estatuto se les dé lógicamente acceso, ya que es un contrasentido el que puedan acudir a un tribunal arbitral y así está previsto en algunos tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales, y les esté vedado el acceso al T.I.J.”<sup>1021</sup>.

En lo que respecta a nuestra materia, esta característica de la no participación del contribuyente en un potencial conflicto, que pueda ser llevado al TIJ, le quita como se sostuvo efectividad a este procedimiento. Lo cierto es que desde la configuración del Derecho Internacional Público moderno, esto no es tan así, ya que cada vez más se permite la participación del ciudadano en procedimientos internacionales; si así no fuese, el ciudadano dependería del antojo del Estado de su residencia a los efectos de la tutela de sus Derechos. A este fenómeno hay que empezar a canalizarlo desde la interacción del Derecho Público y del Derecho Privado internacional, dotando al contribuyente de capacidad

---

<sup>1019</sup> RIBES RIBES, ob. cit., pp. 414.

<sup>1020</sup> Díez de Velasco Vallejo, ob. cit., pp 640.

<sup>1021</sup> Díez de Velasco Vallejo, ob. cit., pp 640.

procesal internacional a los efectos de interponer su acción en una disputa que resulta ser el principal interesado.

## **2.6 PRINCIPALES PROPUESTAS DENTRO DE LA ACCIÓN 14 DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS PARA HACER MÁS EFICIENTES AL PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

Para finalizar el análisis sobre los Procedimientos Amistosos y tener en claro las perspectivas de futuro de la institución, es necesario hacer alusión a las discusiones actuales sobre cómo hacer más eficiente al Procedimiento Amistoso y a la resolución de controversias en general dentro de la fiscalidad internacional. No dista demasiado del análisis desarrollado en páginas anteriores, pero creemos necesario a los efectos de la importancia que está teniendo el MAP dentro del Plan de Acción BEPS y a su vez los BEPS dentro de la fiscalidad internacional.

Es dable advertir que la temática ha adquirido un nuevo impulso derivado del Plan de Acción BEPS que está llevando adelante el G20 y la OCDE de manera conjunta, en la lucha contra la evasión fiscal internacional, las planificaciones fiscales agresivas, doble no imposición, traslado de beneficios tributarios a paraísos fiscales o países de baja o nula tributación y la manipulación de precios de transferencia<sup>1022</sup>. Dentro del Plan de Acción se da particular importancia al Procedimiento Amistoso y dentro de un avance, la utilización de otros procedimientos complementarios o alternativos, como lo son la mediación, facilitación, conciliación, consultas y el arbitraje como complemento del procedimiento o incluso como una alternativa al mismo<sup>1023</sup>.

---

<sup>1022</sup> OCDE: “Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, BEPS por sus siglas en idioma inglés, 2014, Capítulo 2do; OECD, “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”, OECD, Paris, 2013. OECD: “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, OECD, Paris, 2013. En octubre de 2013 la Organización de Naciones Unidas a través de su Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Asuntos Fiscales constituyó un Subcomité sobre BEPS para países en desarrollo. Véase la iniciativa de ONU sobre BEPS y, en particular, el siguiente cuestionario: [http://www.un.org/esa/ffd/tax/Beps/BEPS\\_QuestionnaireSp.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/Beps/BEPS_QuestionnaireSp.pdf).

<sup>1023</sup> OCDE, “Public Discussion Draft – BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms more Effective”, 18 December 2014 – 16 January 2015, en línea (vicitado 21.09.15): <http://www.oecd.org/ctp/dispute/discussion-draft-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>; OCDE, “Comments Received on Public Discussion Draft – BEPS Action 14: Make Dispute



A estas alturas, podemos afirmar con Serrano Antón<sup>1024</sup> que no creemos que el Procedimiento Amistoso esté *superado*, ni en *decadencia*; se trata de un procedimiento que muchas veces ha dado resultados, en algunos Estados más que en otros. Pero, sin duda alguna, para lograr mayores grados de eficiencia y efectividad debe ser *reformulado* y *reforzado*, a los fines de cumplir con su principal objetivo que es evitar la doble imposición internacional y la discriminación fiscal internacional y desde nuestras latitudes, debemos regularlo como un mecanismo que garantice un debido proceso objetivo y limitar al máximo la *discrecionalidad* de la administración en este punto. Justamente, dentro del marco señalado, la Acción 14 del Plan de Acción BEPS busca mejorar la eficacia del procedimiento de acuerdo mutuo en la resolución de controversias relacionadas con los CDI<sup>1025</sup>.

El Plan de Acción BEPS de la OCDE en la Acción 14 sostiene dentro de las discusiones actuales y perspectivas futuras del instituto, “*hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias*”. Dentro de este marco, el plan de acción procura desarrollar soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los Procedimientos Amistosos, incluyendo la ausencia de disposiciones sobre arbitraje en la mayoría de convenios y el hecho de que el acceso a los Procedimientos Amistosos y el arbitraje pueda ser denegado en algunos casos. Se infiere que las acciones para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios deben ser complementados con acciones que garanticen la certeza y la previsibilidad en los negocios<sup>1026</sup>. Con fecha 18 de diciembre de

---

Resolution Mechanisms”, 19 January 2015, en línea (21.09.15): <http://www.oecd.org/ctp/dispute/public-comments-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>.

<sup>1024</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 30)

<sup>1025</sup> OCDE, “*Public Discussion Draft*”, BEPS Action Plan 14, disponible en línea (visitado 23.09.15) <http://www.oecd.org/ctp/dispute/discussion-draft-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>

<sup>1026</sup> Un complemento importante del trabajo en asuntos de erosión de la base imponible y de traslado de beneficios será trabajar para mejorar la eficacia de los procedimientos amistosos. La interpretación y la aplicación de las normas nuevas que resulten del trabajo descrito más arriba podrían introducir elementos de incertidumbre que deberían ser minimizadas todo lo posible. Por consiguiente se realizarán trabajos destinados a examinar y luchar contra obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias derivadas de la aplicación del convenio mediante los procedimientos amistosos. Asimismo se tendrá en cuenta la posibilidad de completar las disposiciones existentes sobre los procedimientos amistosos en los

2014 se publicaron en la página web de la *OCDE- Dispute Resolution*, la versión preliminar sobre el debate de la acción 14 del Plan de Acción BEPS. La primera reunión de consulta pública se realizó en París en el Centro de Conferencias de la OCDE el día 23 de enero de 2015.

Si bien la globalización ha creado oportunidades de expansión económica de las empresas y de la economía ha perjudicado a los ingresos públicos de los gobiernos por los menores ingresos producto de las planificaciones fiscales y abusos de la red de CDI. Además, la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) socavan la integridad del sistema tributario, ya que el público, la prensa y algunos contribuyentes consideran que los bajos impuestos declarados por las grandes empresas son injustos. En los países en desarrollo, la falta de ingresos tributarios lleva a una escasez crítica de financiación de la inversión pública que podría ayudar a promover el crecimiento económico. Cuando las normas tributarias dejan que las empresas reduzcan su carga fiscal mediante el traslado de sus ingresos fuera de las jurisdicciones en las que se realizan las actividades que generan esos ingresos, otros contribuyentes de esa jurisdicción tienen que soportar una carga mayor. Existe mayor presión fiscal para los contribuyentes nacionales que para los grupos expandidos por el mundo entero y se altera el Derecho a la competencia leal.

Es importante dentro de Plan señalado lo referente al procedimiento amistoso. Dentro del escenario BEPS, es decir las acciones para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios deber ser complementados con acciones que garanticen la certeza y la previsibilidad en los negocios. Un complemento por demás de importante está relacionado con el control y los litigios que se generarán sobre la erosión de la base imponible y del traslado de los beneficios, lo que ha llevado a la OCDE a trabajar más intensamente sobre el Procedimiento Amistoso. Los conflictos que se van a desarrollar en el futuro estarán vinculadas con la interpretación y la aplicación de las normas nuevas que resulten del trabajo descrito más arriba podrían introducir elementos de incertidumbre que deberían ser minimizadas todo lo posible. La Acción 14 del Plan está destinada hacer más

---

convenios fiscales con una cláusula de arbitraje obligatorio y vinculante. OCDE, Plan de Acción BEPS (Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios), OCDE, París, 2014, p. 27. Disponible en línea, versión en idioma español (24.09.15): <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf>.

eficiente los mecanismos de resolución de controversias, y luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los procedimientos amistosos, incluyéndose la ausencia de normativas sobre el arbitraje en la mayoría de los CDI, y el hecho de que el acceso al Procedimiento Amistoso y al arbitraje pueda ser denegado en algunos casos por las cuestiones que hemos señalado precedentemente.

El documento para el debate elaborado por la OCDE reconoce que, a pesar de múltiples intentos sobre hacer mecanismos de resolución de disputas más eficaces, la OCDE debe seguir avanzando sobre la transparencia y eficacia de los procedimientos, motivados en que la mayoría de los conflictos han ido incrementándose. También se reconoce que no hay un consenso universal sobre un MAP obligatorio y vinculante para las partes. Con la consulta pública se espera identificar de manera exhaustiva los obstáculos que impiden a los países a resolver sus conflictos fiscales internacionales por medio del MAP, dentro del más amplio contexto relacionado con tres enfoques bien determinados: a) compromisos políticos para eliminar efectivamente una imposición no conforme con el CDI. Los compromisos políticos aludidos reflejan una clara dimensión política del Plan de Acción BEPS; b) proporcionar nuevas medidas para mejorar el acceso al MAP y procedimientos complementarios al mismo; c) establecer un mecanismo de seguimiento para comprobar la correcta aplicación de la política acordada, del compromiso asumido.

Dentro de los fundamentos de la Acción 14, surge evidente, las argumentaciones relacionadas con la falta de eficacia del procedimiento tal cual está considerado dentro del art. 25 del MCOCDE y en más de 4000 Convenios Bilaterales. Es decir, puede conceptualizarse y caracterizarse como un procedimiento no eficaz de resolución de conflictos<sup>1027</sup>.

El Plan de Acción espera que -mediante un compromiso político de los Estados- mejorar la efectividad del MAP, dentro de cuatro principios bien determinados que deben caracterizar y definir al MAP.

---

<sup>1027</sup> OCDE, *Discussion Draft, "Make Dispute Resolution Mechanisms more Effective"*, OCDE, París, parágrafo 2, Segundo, 3ro. y 4to., p. 4 y 5. Disponible en línea: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/discussion-draft-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>.

e.) Asegurar que los MAPs dentro de los CDIs sean aplicados de buena fe por parte de las Autoridades Competentes.

f.) Asegurar que los procedimientos administrativos puedan promover a la prevención y la solución de las controversias dentro de los CDIs.

g.) Asegurar que los contribuyentes puedan acceder al procedimiento amistoso cuando los casos sean elegibles.

h.) Por último, asegurar que los casos sean resueltos una vez que estén dentro de la fase internacional o amistosa, es decir, dentro del procedimiento amistoso en sentido estricto de la expresión.

Mencionadas las características más relevantes de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS, y de incorporarse dichas propuestas, se podrá definir al MAP propuesto como un mecanismo eficiente de resolución de conflictos fiscales internacionales entre las Autoridades Competentes de cada Estado parte, siempre y cuando, el procedimiento sea encausado de buena fe por las AC<sup>1028</sup>, bregando por la participación de los contribuyentes interesados y dentro de un acceso irrestricto cuando los casos sean elegibles<sup>1029</sup>.

---

<sup>1028</sup> Dentro del punto opción “Asegurar que las obligaciones incluidas dentro del Tratado relativas al Procedimiento Amistoso se implemente plenamente de buena fe”, se establece que el mecanismo de solución de controversias previsto en el artículo 25 del Modelo de la OCDE es parte integrante de las obligaciones asumidas por los Estados en la celebración de los Convenios de Doble Imposición y las disposiciones del artículo deben aplicarse plenamente de buena fe, de acuerdo con sus términos y a la luz del objeto y fin de los Tratados fiscales internacionales. El Plan BEPS por medio de la acción 14 pretende generar la obligación de resolver de buena fe el conflicto, indicándose que: “...En particular, el requisito establecido en el apartado 2 que las autoridades competentes “se esforzarán” para resolver la cuestión mediante un Acuerdo Amistoso, significa que las Autoridades Competentes tienen la obligación de tratar de resolver el caso en principio, de manera justa y objetiva, en cuanto al fondo del litigio, de acuerdo con los términos de la Convención y los principios aplicables del derecho internacional...”. Véase: Parágrafo 9no - *Discussion Draft* - MDRME, OCDE, 2014, p. 6. Pensamos, al respecto que si se quiere lograr la obligatoriedad del Procedimiento amistoso el art. 25 del MCOCDE debiera modificarse por el siguiente: ART. 25.2: La Autoridad Competente, si la reclamación le parece fundada y si no pudiera por sí misma o con la ayuda de mecanismos complementarios encontrar una solución satisfactoria dentro de la fase nacional, estará obligada a resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio.

<sup>1029</sup> Dentro del punto la opción “Asegurar que los contribuyentes puedan acceder al procedimiento amistoso cuando el caso sea elegible”. En el parágrafo 25 describe que cuando los procedimientos para acceder y utilizar el MAP no son transparentes o son excesivamente complejos, lo más probable es que los contribuyentes busquen otras alternativas de resolución y el MAP no sea elegible. Habitualmente disputar la doble imposición dentro de la vía interna o tratarán de aminorarla incluyéndola como costo de la operación internacional realizada, lo que los hará menos competitivos sin duda alguna. Dentro del Plan de Acción nro.

Es llamativa la opinión de Figueroa, en tanto refiriéndose al plan de acción BEPS sostiene que el mundo empresario debe asumir el riesgo de invertir en otro país y ese otro país debe minimizar ese riesgo, si pretende captar inversiones externas. La discriminación en contra de las empresas nacionales a que nos referimos, nos dice, es evidente porque para las mismas no existe el Procedimiento Amistoso y el Arbitraje obligatorio y vinculante, que se pretende con el Plan de Acción BEPS Nro. 14. Afirma, además, que en ello se nota la “mano invisible” de la Cámara de Comercio Internacional (CCI)<sup>1030</sup>.

Reiteramos nuestra posición, de que todos los medios o mecanismos, tanto procedimentales como procesales, en la práctica, se nos presentan habitualmente combinados conforme el consentimiento de las partes o recurrirse a procedimientos diferentes, alternativos, complementarios decididos en el mismo momento de la resolución del conflicto. El aspecto político está vinculado con la primera opción de incluir el mecanismo dentro del Tratado, una vez que está incluido surge la obligación jurídica de aplicarlo, incluso la obligación de llegar a un acuerdo, dentro del procedimiento amistoso, siguiendo los esquemas de la buena fe, como se dijo, en el propio cumplimiento del objeto y del fin del Tratado internacional.

Estas perspectivas, por demás de actuales, fueron propuestas recientemente dentro del desarrollo del Plan de Acción BEPS de la Acción 14 en la plataforma de debate para la audiencia pública (*Public Discussion Draft*) del documento “*Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective*” del 18 de Diciembre de 2014 a 16 de Enero de 2015. Dentro de la primera propuesta de acción (*opción 1*) se propuso frente al mecanismo de solución de controversias previsto en el art.o 25 del MC OCDE, que es parte integrante de las obligaciones asumidas por un Estado Contratante en la celebración de un CDI, y que las disposiciones del artículo deben aplicarse plenamente de buena fe de acuerdo con sus términos y a la luz del objeto y fin del Tratado Fiscal, la modificación de los Comentarios

---

14 se elabora la opción 10 donde se manifiesta: “...Mejorar la transparencia y la sencillez de los procedimientos para acceder y utilizar el MAP. Los países participante podrían comprometerse a adoptar las mejores prácticas (*Best Practices*) actualmente incluidas dentro del MEMAP, relativas a la transparencia y la sencillez de los procedimientos para acceder y utilizar el procedimiento amistoso, debiéndose reducir al mínimo los trámites del procedimiento...”. OCDE - MDRME: (2014, p. 12).

<sup>1030</sup> FIGUEROA A. H.: “El plan de acción OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios, BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), Impuestos, Bs. As., 2014 – Nro. 11, p. 74.

al Modelo de Convenio de la OCDE, en su art. 25 párrafo 2 para hacer más eficiente el procedimiento. Uno de los principales obstáculos asumidos por la OCDE es la ausencia de obligatoriedad de dicho artículo, en cuanto el mismo solo establece que las partes “se esforzarán” para resolver de mutuo acuerdo el caso planteado. El art. 25.2 establece una obligación de negociar, “de medios” y no una “obligación de resultados”. La propuesta concreta es añadir el siguiente párrafo al Comentario sobre el art. 25 con el fin de destacar que el procedimiento de acuerdo mutuo es parte integral de las obligaciones que se derivan de la celebración de un tratado tributario, como veremos a continuación:

El primer objetivo de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS está relacionado con asegurar que las obligaciones derivadas del Tratado internacional relacionado con la cláusula de resolución de conflictos MAP sea aplicada de buena fe. La propuesta de la OCDE parte de la siguiente construcción teórica:

Se establece que el mecanismo de solución de controversias previsto en el artículo 25 del Modelo de la OCDE 2014 es parte integrante de las obligaciones asumidas por los Estados en la celebración de los Convenios de Doble Imposición y las disposiciones del artículo deben aplicarse plenamente de buena fe, de acuerdo con sus términos y a la luz del objeto y fin de los Tratados fiscales internacionales.

El Plan BEPS por medio de la acción 14 pretende generar la obligación de resolver de buena fe el conflicto, indicándose que: “...*En particular, el requisito establecido en el apartado 2 que las autoridades competentes "se esforzarán" para resolver la cuestión mediante un Acuerdo Amistoso, significa que las Autoridades Competentes tienen la obligación de tratar de resolver el caso en principio, de manera justa y objetiva, en cuanto al fondo del litigio, de acuerdo con los términos de la Convención y los principios aplicables del derecho internacional...*”<sup>1031</sup>.

Pensamos, al respecto, que si se quiere lograr la obligatoriedad del Procedimiento Amistoso el art. 25 del MCOCDE debiera modificarse de la siguiente manera:

*Art. 25.2: La Autoridad Competente, si la reclamación le parece fundada y si no pudiera por sí misma o con la ayuda de mecanismos complementarios encontrar una solución satisfactoria dentro de la fase nacional, estará obligada a resolver la cuestión por*

---

<sup>1031</sup> Véase: Párrafo 9no - Discussion Draft - MDRME, OCDE, 2014, p. 6.

*medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio.*

Incluso ello no haría obligatorias las cláusulas existentes y aquellas que no la hayan modificado o no la incluyan en el futuro, atento a que el Modelo de Convenio y sus Comentarios son parte del *Soft Law* y por lo tanto no son obligatorios para los países miembros.

Son por demás de importantes las reflexiones de la Cámara de Comercio Internacional con referencia al Plan. La ICC destaca que la misma representa y su caso habla con autoridad en nombre de las empresas de todos los sectores del mundo y es una institución arbitral bien establecida por medio de una Corte Internacional de Arbitraje, proporcionando además otros tipos de mecanismos no arbitrales denominados como ADR. Después de años de investigación y experiencia práctica en la materia, la ICC entiende firmemente que un sistema de solución de conflictos eficaces garantiza, sin lugar a dudas, la seguridad jurídica y la previsibilidad de las inversiones realizadas por las empresas. Además es de suma importancia para mejorar el comercio internacional, la inversión extranjera directa y el crecimiento económico de los Estados en vías de desarrollo. Más aún, dentro del contexto de las nuevas reglas creadas a nivel de la OCDE dentro del Plan de Acción BEPS, son susceptibles de crear conflictos nuevos de interpretación y aplicación de las mismas, las cuales introducirán incertidumbre y conducirán inevitablemente a un mayor riesgo de doble imposición internacional.

Dentro de éste contexto vaticinan como consecuencia un creciente aumento de las disputas tributarias internacionales. Dentro del plan proyectado, sólo un mecanismo sólido de resolución de disputas “obligatorio” y “vinculante” garantizará a las empresas y todos los sujetos responsables del Plan de Acción BEPS, aminorar al extremo la doble imposición internacional y sus riesgos<sup>1032</sup>. En igual sentido lo ha seguido el BIAC<sup>1033</sup>.

---

<sup>1032</sup> ICC, “Comments to the OECD Discussion Draft on BEPS Action 14: “Make dispute resolution mechanisms more effective”, en: BEPS Action 14: Comments Received on Public Discussion Draft, OCDE, Paris, 2015, p. 187 y ss.

<sup>1033</sup> Recientemente puede verse el informe del BIAC ante la OCDE dentro del Plan de Acción BEPS, sobre el desarrollo de la Acción 14; BIAC Tax Committee, “Ref.: Discussion Draft: OECD BEPS Action 14 – “Make dispute resolution mechanisms more effective”, en: BEPS Action 14: Comments Received on Public

## **2.6.1 OTRAS PROPUESTAS SOBRE ASEGURAR QUE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS PROMUEVAN LA PREVENCIÓN Y RESOLUCIÓN DE LAS CONTROVERSIAS**

Otras propuestas sobre el primer punto señalado, relacionado con asegurar que las obligaciones incorporadas en los tratados relativos a los Procedimientos Amistosos sean aplicadas de buena fe, propuestas dentro del plan de acción BEPS, son las siguientes:

- a. Con respecto al conflicto de precios de transferencia, muchos países que no han incluido la posibilidad del ajuste correspondiente dentro del art. 9.2 de su red de CDI, y además no la incluyen como un problema del art. 25 de los Convenios para que califiquen como admisibles para comenzar un MAP. Los países mencionados toman una posición de no obligarse a hacer los ajustes correspondientes o correlativos e incluso no admitir el inicio del MAP con respecto a la doble imposición económica. Ello representa uno de los principales obstáculos dentro de este punto.
- b. La propuesta de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS opción 2 que se debe asegurar que se incorpore el párrafo 2 del art. 9 en los Convenios de Doble Imposición firmados por los Estados, enuncia que los países participantes podrían incluir el párrafo 2 del art. 9 en todos sus tratados fiscales, utilizando el instrumento multilateral previsto en la Acción 15, en su caso.
- c. Recordemos que el art 9.2 establece que: “2. *Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado -y, en consecuencia, grave- los de una empresa del otro Estado que ya han sido gravados por este segundo Estado, y*

---

Discussion Draft, OCDE, Paris, 2015, p. 40 y ss.; El informe parte de dos perspectivas, la primera desde el punto de vista gubernamental. Indica que los países van a aceptar el Plan BEPS, atento a que es visto como una ventaja estratégica. En dicho contexto la mayoría de los observadores han reconocido que es probable que el proyecto BEPS se una fuente de conflictos fiscales internacionales. Es necesario para el caso instaurar un mecanismo de resolución de disputas ampliamente apoyado por los países con el objetivo de garantizar una aplicación justa y predecible sobre las normas recientemente configuradas. Desde una segunda perspectiva, en relación con los negocios internacionales, el éxito o no, del plan de acción BEPS, y la aceptación por parte de las empresas y grupos empresarios, depende esencialmente del punto tratado anteriormente. BIAC: (2015, p. 41).



*estos beneficios así incluidos son los que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado, en primer lugar, si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las acordadas entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario”.*

Con respecto al particular la doctrina española<sup>1034</sup> tiene dicho, con referencia a los efectos distorsionantes de la unilateralidad de los ajustes, que ellos se producen debido a que una rectificación en el alza de la base imponible de una de las partes de la transacción vinculada genera mecánicamente un supuesto de doble imposición internacional, expresado en la cantidad en que cifre el ajuste administrativo inicial, si el mismo no va acompañado de un ajuste correspondiente a la baja en la base imponible de la otra parte de la operación vinculada, a llevar a cabo en la segunda jurisdicción fiscal afectada<sup>1035</sup>.

Es por ello que por medio de la realización del ajuste correspondiente se cierra el ciclo de regularización fiscal de la situación provocada por los precios de transferencia “*not at arm’s length*” de la empresa o grupo multinacional, llevado a cabo por los Estados implicados en el tráfico comercial e inversores de estas operaciones vinculadas, para lograr evitar la doble imposición y, por lo tanto, la neutralidad de las inversiones.

La materialización del ajuste correspondiente se genera con la cláusula del art. 9.2, ya en el informe de la OCDE del año 1981 sobre Precios de Transferencia, Ajuste Correspondiente y Procedimientos Amistosos<sup>1036</sup>. Incluso por las recomendaciones del BIAC’s el ajuste correspondiente, de existir el art. 9.2 incorporado dentro de un CDI, es

---

<sup>1034</sup> SALA GALVAÑ, G.: (2003, p. 362).

<sup>1035</sup> Puede verse nuestro trabajo: IRIARTE YANICELLI, A.: “Los conflictos societarios ocasionados por los precios de transferencia: prevención y resolución a la luz de la participación de la sociedad en los procedimientos alternativos fiscales internacionales”, en el libro de ponencias del X Congreso Argentino de Derecho Societario y VI Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa, *Fundación para el Estudio de la Empresa (FESPRESA)*, Ciudad de Córdoba, República Argentina, Tomo III, 2007, pp. 221-232. IRIARTE YANICELLI A. y R. BONELL COLMENERO: “Cuestiones preliminares sobre *transfer pricing* en España”, *Revista Argentina de Derecho Tributario*, Ed. RAP, Año IV, XIII, Marzo de 2005, CABA, Argentina, pp. 163 - 212.

<sup>1036</sup> OCDE: (1981, p. 4).

una obligación de la Autoridad Competente<sup>1037</sup>. Dentro del mencionado Informe, se recomienda que las jurisdicciones fiscales afectadas por el tráfico internacional de bienes y servicios entre miembros pertenecientes a la misma empresa o grupo multilateral realicen por medio de una consulta mutua el Procedimiento Amistoso a la hora de regularizar tributariamente los precios de transferencia de estos contribuyentes, para evitar la doble imposición económica internacional, consulta mutua que en la actualidad prevé el art 9.2 del MCOCDE en su párrafo 11. Dicho párrafo establece que, si las partes interesadas no estuvieran de acuerdo acerca de la cuantía y naturaleza del ajuste apropiado, se acudiría al Procedimiento Amistoso establecido por el artículo 25<sup>1038</sup>.

Como segunda cuestión, la acción 14 se refiere a que se aseguren que los procedimientos administrativos promuevan la prevención y resolución de controversias relacionadas con el Convenio de Doble Imposición.

El plan de acción se refiere a que la eficacia del MAP puede quedar socavada cuando una Autoridad Competente no se desempeñe de manera independiente. En igual sentido cuando no tenga recursos suficientes o con respecto a que la función de la Autoridad Competente sea evaluada por indicadores ineficientes, referidos más a la recaudación tributaria o ingreso público, que a la resolución del caso.

Muchos países no pueden aplicar plena y activamente la disposición del art. 25.3 MCOCDE en relación con el desarrollo de acuerdos amistosos generales sobre la interpretación de los CDIs (*Procedimientos Amistosos interpretativos*), o con la integración normativa para solucionar las lagunas de CDI (*Procedimiento Amistoso integrativo*), por carecer de legislación nacional al respecto. Así tampoco implementar, por idéntica causa, programas de Acuerdos sobre la Valoración de Precios de Transferencia (APAs), sean unilaterales o bilaterales<sup>1039</sup>.

---

<sup>1037</sup> OCDE: (1981, p. 5).

<sup>1038</sup> Los Comentarios al art. 25 contienen algunas consideraciones aplicables al ajuste de los beneficios de las empresas asociadas, efectuado sobre la base del presente artículo (como consecuencia, en particular, de un ajuste de precios de transferencia), y a los ajustes correlativos que deberán hacerse con arreglo a su apartado 2 (véanse, en particular, los párrafos 10, 11, 12, 33, 34, 40 y 41 de los Comentarios al artículo 25), MCOCDE: (2014, p. 191).

<sup>1039</sup> OCDE: (2015, p. 7, párrafo 12).

Este punto fue propuesto como parte del MEMAP que fuera analizado en la presente, en la práctica idónea 23 “Independencia y recursos de una autoridad competente<sup>1040</sup>”. Es, pues, por ello que para fomentar la independencia en la revisión de un caso por la Autoridad Competente, incluso para la materia de precios de transferencia, recomienda que éstas sean autónomas de la función inspectora ejercida por las Administraciones Tributarias dentro del procedimiento tributario típico. Dentro de este contexto, es deseable que las autoridades competentes puedan adoptar un criterio distinto del admitido durante la inspección, si el mismo es justificado de conformidad con el Convenio. El principio rector es, en esencia, el de justicia tributaria, verdad objetiva y juridicidad, que debe guiar la función de la Autoridad Competente, que es, en definitiva, la de garantizar una aplicación justa y adecuada del Convenio, y debe ser ejercida de manera independiente.

Para ello debe contar con recursos financieros propios a los efectos de no depender de los intereses de la Agencia Tributaria que ha realizado los ajustes y que pretende su sostenimiento, de conformidad con la práctica idónea señalada.

Los esfuerzos mencionados en la Acción 14 están siendo evaluados paralelamente dentro del Foro en Administración Tributaria (*Forum on Tax Administration*) en el programa “*Multilateral Strategic Plan on Mutual Agreement Procedures: A Vision for Continuous MAP Improvement*”<sup>1041</sup>. En el futuro, ambos programas se van a complementar en conclusiones únicas que prevean y den una solución transformadora a los problemas planteados por los mismos<sup>1042</sup>.

A continuación, desarrollaremos los obstáculos mencionados y la propuesta dentro del plan de acción BEPS - acción 14.

- a. En relación con la falta de independencia de la Autoridad Competente.

---

<sup>1040</sup> OCDE - MEMAP: (2007, p. 49).

<sup>1041</sup> Véase, OCDE, Forum on Tax Administration, “Multilateral Strategic Plan on Mutual Agreement Procedures: A Vision for Continuous MAP Improvement”, <http://www.oecd.org/site/ctpfta/map-strategic-plan.pdf> (Visitado 10.10.15). OECD, “Multilateral Strategic Plan on Mutual Agreement Procedures: A Vision for Continuous MAP Improvement” (available at: <http://www.oecd.org/site/ctpfta/map-strategic-plan.pdf>), adopted at the Ninth Meeting of the Forum on Tax Administration (held in Dublin on 23-24 October 2014), hereinafter referred to as the “FTA MAP Forum Strategic Plan”.

<sup>1042</sup> OCDE: (2015, p. 7, párrafo 13).

a.1) El primer obstáculo que con habitualidad se enfrenta el contribuyente está vinculado con el papel que representan las Autoridades Competentes. Cuando la AC no es independiente, cuando no toma una visión objetiva sobre las disposiciones del Tratado aplicable y en relación con los hechos del caso traído a discusión por el contribuyente, en miras a eliminar la doble imposición no conforme con el CDI, existe un grave riesgo de que la doble imposición internacional no se corrija, vulnerándose en definitiva garantías de orden constitucional.

a.2) Idénticos problemas surgen cuando no se diferencian las funciones administrativas de la negociación política de los Tratados de Doble Imposición con las funciones jurídicas de administración de la red de Convenios dentro de la interpretación y aplicación de los mismos. La AC puede, en muchas situaciones, estar mal influenciada por los cambios que debe hacer a su red de Convenios más que aplicar los Convenios existentes, obstaculizando la aplicación de aquéllos que puedan indicar una ventaja para los Contribuyentes, actuando desde un punto de vista político, pero de modo antijurídico.

La opción Nro. 3 de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS establece que los Estados deben garantizar la independencia de las Autoridades Competentes, adoptando las prácticas idóneas o mejores prácticas, incluidas actualmente en el MEMAP (práctica idónea Nro. 23, entre otras) sobre los Procedimientos Amistosos. En particular, se deben tomar las medidas necesarias para garantizar la autonomía de las Autoridades Competentes, así como garantizar, en la práctica, una distinción apropiada entre la aplicación objetiva de los Tratados existentes y la determinación política adoptada dentro de la modificación de los Tratados futuros.

En la práctica, estos problemas se reflejan en la interpretación dinámica de los Tratados internacionales en relación con el MCOCDE y en especial, tanto en España como en la Argentina, a la pretensión de agencia única, que contengan las Administraciones Tributarias las funciones que tradicionalmente y por los Tratados internacionales le corresponden a la Autoridad Competente, formuladas por el Tratado internacional, como lo hemos visto dentro del capítulo cuarto.

b. La falta de recursos para las Autoridades Competentes<sup>1043</sup>:

b.1 Dentro los obstáculos generales que encontramos vinculados a la falta de independencia referida, están los relacionados con la falta de recursos de las Autoridades Competentes. La falta de recursos suficientes, tales como personal especializado, financiación, formación, asignados a la Autoridad Competente con la finalidad de hacer frente a los Procedimientos Amistosos, conlleva el aumento de los plazos de resolución y la impronta de que el MAP no será eficaz. A menores recursos, mayor conflictividad en la resolución del caso.

b.2 En el contexto mencionado, la Acción 14 del BEPS establece que los países participantes deberían comprometerse a adoptar las mejores prácticas (actualmente incluidas en el MEMAP), relacionadas con el suministro de recursos suficientes a las Autoridades Competentes. En particular, se comprometan a proporcionar a sus AC de recursos suficientes como personal, financiación, formación, para llevar a cabo sus funciones, para resolver los casos de imposición no conforme con las disposiciones de los Tratados Fiscales en forma oportuna y de manera eficiente<sup>1044</sup>.

c. Uso insuficiente del apartado tercero del art. 25.

c.1. El párrafo tercero del art. 25 autoriza a las Autoridades Competentes a hacer lo posible para resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso. Además, indica que podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

c.2. Si las AC no cumplen la primera de las obligaciones asumidas, que es hacer lo posible para resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso, menos aún cumplirán la obligación de ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

---

<sup>1043</sup> OCDE, (2015, p. 7 y 8).

<sup>1044</sup> OCDE, (2015, p. 8)

c.3. El plan de Acción BEPS entiende que el valor legal y la aplicación alcanzada por medio del MAP interpretativo e integrativo descripto, muchas veces se cuestiona, incluso puede llegar a pasar lo mismo con el apartado segundo del art 25.

c.4 La opción 6 presentada por la OCDE está relacionada con un mejor uso del apartado 3 del art. 25. Los países participantes podrían comprometerse a utilizar el párrafo 3 del art. 25 de manera más efectiva, con el fin de reforzar la aplicación de los Tratados bilaterales. El compromiso equivaldría a un mayor uso del procedimiento interpretativo y aplicativo, a publicar el acuerdo con el fin de orientar y prevenir futuros conflictos. En dichos términos, se reiteran las adopciones de las mejores prácticas del MEMAP y del MCOCDE para la integración normativa, desarrollando el caso de que un contribuyente con residencia en un Estado tenga dos EP sitios dentro de otros dos Estados, vinculado con el párrafo 55 de los Comentarios del MCOCDE 2014<sup>1045</sup>.

La doctrina tributaria española ha manifestado, al respecto, que el mecanismo del art. 25 del MCOCDE obliga -como una parte del Tratado Fiscal Internacional- a un Estado a cumplir y aplicar de buena fe las disposiciones del Procedimiento Amistoso, interpretado por sus fines y por el objeto del mismo.

Con referencia al párrafo 2 del art. 25, se establece sobre la base del esfuerzo recíproco para resolver el caso de común acuerdo. Se ha interpretado que el hecho de indicar que las

---

<sup>1045</sup> Véase párrafo 55 de los comentarios al MCOCDE 2014: *“La segunda frase del apartado 3 establece que las autoridades competentes tienen, asimismo, la posibilidad de evitar la doble imposición en los casos no previstos en las disposiciones del Convenio. A éste respecto, presenta especial interés el caso de un residente de un tercer Estado que tenga un establecimiento permanente en cada uno de los Estados contratantes. No sólo es deseable que el procedimiento amistoso concluya con la eliminación efectiva de la doble imposición susceptible de producirse en tal supuesto, sino que en la mayoría de los casos, al establecer que las autoridades competentes puedan realizar consultas entre sí a fin de garantizar el funcionamiento efectivo del Convenio, se evidencia especialmente el objeto del artículo 25 y del procedimiento amistoso. La posibilidad de discutir estos temas en el marco de un procedimiento amistoso aumenta en la medida en que los Estados contratantes buscan criterios más uniformes en materias tales como la atribución de beneficios cuando existen sucursales, cuestión que puede ser muy útil discutir durante la negociación de los convenios o de los protocolos. Habrá Estados contratantes cuyo derecho interno impida que el Convenio se complete en aquellos puntos no tratados expresamente en el mismo, o al menos de modo implícito; sin embargo, en esta circunstancia, el Convenio podrá completarse mediante un protocolo en el que se aborde la cuestión. Sin embargo, en la mayoría de los casos, el propio texto del Convenio, aplicado conforme a los principios interpretativos comúnmente aceptados, permitirá por sí mismo abordar las cuestiones relativas a dos sucursales de una entidad de un tercer Estado comprendidas en el ámbito de los procedimientos previstos en el apartado 3”* MCOCDE, (2014, p. 355).

“Autoridades Competentes” se esforzarán en resolver un MAP, implica la obligación de las Autoridades Competentes a dichos fines. La buena fe y los principios del Derecho Internacional Público obligan a las AC a intentar todo lo posible para resolver el conflicto. La mala interpretación del precepto -por la que se fundan la mayoría de las AC no cooperantes- debe ser enfrentada con las herramientas legales que deberán crearse para proteger a los contribuyentes, la responsabilidad del Estado a nivel internacional ante la judicatura, Tribunales Internacionales, Comisión Internacional o el Foro a cargo de la tarea de supervisión del sistema del MAP.

Los obstáculos al Procedimiento Amistoso solo podrían ser resueltos, conforme a la doctrina señalada, si se crea un organismo internacional e independiente (*International and Independent Body*), encargado de monitorear y vigilar los casos de MAP (*The MAP Monitoring Cases*), con potestad sancionadora de las Autoridades Competentes no cooperantes, y todo ello puede ser posible si existe verdaderamente un compromiso político a nivel internacional<sup>1046</sup>.

d. La falta de implementación de los programas sobre acuerdos previos de valoración de precios de transferencia.

d.1. Para prevenir<sup>1047</sup> los ajustes sobre precios de transferencia<sup>1048</sup> futuros, surge - como una interesante alternativa para los contribuyentes y las administraciones tributarias- la opción de utilizar los procedimientos de valoración, basados en acuerdos y convenios previos a la realización de los negocios jurídicos, a los fines

---

<sup>1046</sup> SERRANO ANTÓN, F.: “Comments on the draft discussion documents on BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective”, p. 2, en: OECD, “Comments Received on public Discussion Draft”, *BEPS Action 14: Make Disputes Resolution Mechanisms More Effective*, 19 January 2015, OECD, Paris, 2015, p. 117: “...These two obstacles (*Obligation to resolve & way to resolve*) could only be solved if there is an international and independent body in charge of the MAP monitoring cases with sanctioning power in case of DTC breach and obviously if there is a truly political commitment for a powered MAP. If the competent authority has not obligation to explain why there is no solution for a tax conflict in a DTC context, in fact the tax treaty obligations are triggered and Article 25 would not have any kind of legal effects...”.

<sup>1047</sup> IRIARTE YANICELLI, A.: “Los conflictos societarios ocasionados por los precios de transferencia: prevención y resolución a la luz de la participación de la sociedad en los procedimientos alternativos fiscales internacionales”, X Congreso Argentino de Derecho Societario y VI Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa, Fundación para el Estudio de la Empresa (FESPRESA), Tomo IV, 2007, p 223.

<sup>1048</sup> El mismo presupone la divergencia entre el precio estipulado, y el precio de competencia, fijado por empresas independientes que interactúan en circunstancias similares. ROSEMBUJ, T.: *Fiscalidad Internacional*, Marcial Pons, Barcelona, 1998, p. 22 y ss.

de valorar anticipadamente las transacciones. Uno de los ejemplos más significativos es el APA's, es decir, *Advanced Pricing Agreement*<sup>1049</sup>. Es importante reseñar, como lo hemos visto, que el APA surge ante la necesidad de evitar el conflicto sobre los precios de transferencia y evitar, de esta forma, que por medio del MAP se deba corregir las bases imponibles en ambos Estados cuando existan transacciones entre empresas vinculadas<sup>1050</sup>, o, en caso de venta o cesión de bienes o servicios, incluso en cuestiones vinculadas con la capitalización exigua<sup>1051</sup>.

d.2. Según el desarrollo de la acción 14 BEPS<sup>1052</sup>, un acuerdo anticipado de precios de transferencia -A.P.A.- es un acuerdo que determina con anterioridad las transacciones controladas (siguiéndose diferentes métodos o criterios, por ejemplo el método del comparable) para la determinación del mismo durante un periodo fijo de tiempo. Cuando está concluido, por parte de las Autoridades Competentes de manera bilateral -a diferencia de los APAs unilaterales-, proporcionan un mayor nivel de certeza y previsibilidad en ambas jurisdicciones fiscales, disminuyen la probabilidad de doble imposición económica y pueden prevenir de forma proactiva las disputas de precios de transferencia. A la fecha no todos los países han implementado programas de APAs bilaterales.

d.3. La opción 8 de la acción 14 establece que se deben implementar programas de APAs bilaterales (*Implement bilateral APA programmes*). Los países participantes podrían comprometerse a poner en práctica acuerdos anticipados de precios de transferencia.

---

<sup>1049</sup> IRIARTE YANICELLI, A. y R. BONELL COLMENERO: (2005, p. 212).

<sup>1050</sup> IRIARTE YANICELLI, A.: "Mecanismos para la resolución de litigios tributarios internacionales en los que la empresa en crisis es la principal afectada. A propósito de los precios de transferencia entre sociedades vinculadas", *Resoluciones Alternativas de Conflictos en la Crisis de la Empresa y el Consumidor*, FIDeCEC – Instituto Argentino de Derecho Comercial – Colegio de Abogados de Tucumán, Tucumán, República Argentina, 2008, p. 204.

<sup>1051</sup> IRIARTE YANICELLI, A.: "La resolución de conflictos internacionales dentro del marco de la fiscalidad ambiental: A propósito del mecanismo de desarrollo limpio (MDL)", *Revista de Derecho Ambiental*, Abeledo Perrot, Nro. 21, Enero-Marzo 2010, p. 98.

<sup>1052</sup> OCDE, (2015, p. 11, párrafo 21).



d.4. Otra cuestión trascendente con respecto a la relación del APA realizado dentro de un MAP, es la referente a que no pueda extenderse a otros periodos impositivos para favorecer el acuerdo por medio de los APAs y garantizarse la estabilidad y la seguridad jurídica de las transacciones del contribuyente en idénticas circunstancias. La acción 14 del Plan de Acción BEPS ha sintetizado dicha idea como un problema a evaluar. El problema es no considerar las implicancias a los contribuyentes de un MAP - APA para casos de otros ejercicios fiscales.

d.5. El problema mencionado deriva en la propuesta Nro. 9 de la OCDE para hacer más eficaces los Procedimientos Amistosos. La opción 9ª indica que los países deben poner en práctica los procedimientos administrativos y, en consecuencia, permitir las solicitudes de Acuerdos Anticipados de Precios -APAs-, incluso con respecto a ejercicios anteriores dentro del plazo de prescripción, y si se dan idénticas circunstancias a las actuales, permitir el *roll-back*, sin perjuicio de su verificación y control permanente.

Como hemos mencionado dentro del capítulo tercero, el APA es un procedimiento que permite determinar, antes de que se efectúe una transacción entre partes vinculadas, un criterio apropiado para la designación del precio de transferencia para tal clase de transacción durante un plazo determinado. Un APA es formalmente iniciado por un contribuyente. Requiere una negociación entre dicho contribuyente, una o más empresas asociadas, y una o más administraciones fiscales. Las dos especies de APA son la unilateral y la bilateral<sup>1053</sup>. El problema planteado dentro de este punto está relacionado con el tiempo de presentación de la solicitud, la que debe ser anterior a la transacción vinculada, ya que el acuerdo va tener efectos hacia el futuro. La idea de la opción 9ª es que, si revisten las operaciones anteriores idénticas o similares circunstancias de hecho y derecho, que el acuerdo pueda ser aplicado retroactivamente, sin perjuicio de que la operaciones sean auditadas, verificadas y controladas<sup>1054</sup>.

---

<sup>1053</sup> BAISTROCCHI, E. A.: "Los Acuerdos Anticipados de Precios: su Vigencia en la Red de Convenios Argentina", en: GOLDEMBERG, C.: *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, Ed. La Ley, Bs.As., 2007, p. 677.

<sup>1054</sup> OCDE, (2015, p. 11 y 12).

La doctrina argentina, tiempo atrás, aportó dos ideas interesantes sobre la cuestión tratada en relación a la vigencia en la red de Convenios firmadas por dicho país<sup>1055</sup>. Se sostiene que la mayoría de los convenios para evitar la doble imposición internacional firmados por la Argentina, incluyen el Procedimiento Amistoso. El art. 25 de los CDI de Argentina encuentra su sustento dentro del art. 25 del MCOCDE. El mencionado art. 25 del MCOCDE es el sustento legal del APA Multilateral. Incluso nos dice que existe consenso internacional acerca de que el APA multilateral es regido por el mencionado art. 25 del Modelo de OCDE. Por último, agrega que el Derecho Tributario Internacional forma parte de y se integra al Derecho Internacional Público. El Derecho Internacional Público regula todos los aspectos referentes a las relaciones entre los Estados, mientras que el Derecho Tributario Internacional regula determinados puntos vinculados a la jurisdicción para gravar operaciones de carácter internacional por parte de los Estados<sup>1056</sup>.

Para la doctrina citada, la relevancia del Derecho Internacional Público es esencial cuando nos enfocamos en los APAs. Construye la tesis expuesta desde la relevancia de la costumbre en el Derecho Internacional Tributario y forma parte del Derecho Interno por imperio de las leyes y la Constitución Nacional. Incluso advierte que el principio opera al menos dentro de cuestiones de naturaleza procesal -como los APAs-, en lugar de las sustantivas. La costumbre, dentro de este esquema, podría llenar la ausencia de las normas procesales con respecto a las APAs, nos dice como *opinio juris*<sup>1057</sup>.

La doctrina mencionada se pregunta: ¿Cuál es el procedimiento aplicable al APA bilateral, a raíz de que el art. 25 no es suficientemente preciso como para poder implementar dicha clase de APA? Para responder el interrogante, la doctrina mencionada infiere que debe partirse del Derecho Internacional Público, y la clave para ello es la noción de costumbre como fuente del Derecho. Determinado lo anterior, continúa con otra pregunta: ¿Existe algún procedimiento de APA multilateral que forme parte de dicha

---

<sup>1055</sup> BAISTROCCHI, E. A.: (2007, p. 681).

<sup>1056</sup> BAISTROCCHI, E. A.: "Los Acuerdos Anticipados de precios: Su vigencia en la red de Convenios Argentinos", *Práctica Profesional*, La Ley online, 2008.

<sup>1057</sup> BAISTROCCHI, E. A.: (2007, p. 683); BAISTROCCHI, E. A.: "Los Acuerdos Anticipados de precios: Su vigencia en la red de Convenios Argentinos", *Práctica Profesional*, La Ley online, 2008.

costumbre internacional, y que, en consecuencia, integre el Derecho Interno de la Argentina por imperio de su Constitución Nacional?<sup>1058</sup>

La respuesta por parte de la doctrina argentina se encuentra en un detallado procedimiento de APA bilateral -que está en etapa fundacional- dentro de la Asociación del Pacífico de Administraciones Tributarias (*Pacific Association of Tax Administration (PATA)*, por sus siglas en ingles). El efecto de la tesis descripta se vio en la práctica internacional cuando China, no miembro del PATA, firmó con Japón un APA bilateral, canalizado por el art. 25 de sus CDIs con las normas procesales aludidas. Muchos países que no forman parte del PATA están utilizando dichas normas a los fines de concretar acuerdos previos de valoración sobre precios de transferencia. Ello lleva a parte de la doctrina a sostener que la red de CDIs firmados por Argentina, al tener incorporado el art. 25 “Procedimiento Amistoso”, incluye el sistema de acuerdos anticipados o previos de valoración, y tiene disponibles las normas procesales para que los APAs bilaterales puedan concertarse, en tanto y en cuanto el procedimiento APA bilateral incluido en las normas del Acuerdo PATA integran la costumbre internacional, y en consecuencia -para dicha doctrina- forma parte del Derecho Argentino<sup>1059</sup>.

Idéntica doctrina avanza sobre el problema, pero en otro sentido, como veremos a continuación. La segunda propuesta de Baistrocchi, que analizaremos, consiste en emplear el sistema de acuerdos multilaterales anticipados de precios -APA multilateral-, de modo de acudir a la producción de información sustentable equivalente a jurisprudencia con rasgos de bien público en el área de los precios de transferencia. La propuesta funciona de la siguiente manera: un bien privado representado por cada APA debe ser transformado en bien público. Como resultado obtendríamos jurisprudencia de bien público. Ello se lograría con la publicación periódica y sistemática de cada APA a nivel multilateral, sin que ello

---

<sup>1058</sup> BAISTROCCHI, E. A.: (2007, p. 684); BAISTROCCHI, E. A.: “Los Acuerdos Anticipados de precios: Su vigencia en la red de Convenios Argentinos”, *Práctica Profesional*, La Ley online, 2008.

<sup>1059</sup> BAISTROCCHI, E. A.: (2007, p. 685); BAISTROCCHI, E. A.: “Los Acuerdos Anticipados de precios: Su vigencia en la red de Convenios Argentinos”, *Práctica Profesional*, La Ley online, 2008, punto 6, “Conclusiones”.

revele la información sensible y confidencial de la empresa o del contribuyente que solicitó el APA<sup>1060</sup>.

La propuesta sugiere un sistema en el cual los acuerdos multilaterales anticipados de precios sean empleados con el fin de producir información sustancialmente equivalente a un precedente obligatorio, o equivalente a jurisprudencia con rasgos de bien público en materia de precios de transferencia. En relación a las cuestiones procesales, no incluye lo propuesto previamente con respecto al Convenio PATA, sino los lineamientos de la OCDE en materia de precios de transferencia, por revestir naturaleza de Derecho Internacional Público Consuetudinario. En consecuencia, nos dice, los lineamientos de la OCDE pueden ser relevantes en el área de los APAs si existieran razones para considerar que tales lineamientos<sup>1061</sup> forman parte del Derecho Internacional Público Consuetudinario<sup>1062</sup>.

Por nuestra parte, hemos ensayado algunas propuestas dentro del IV Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa y X Congreso Argentino de Derecho Societario, del año de 2007, que se mantienen por demás de actuales, en el siguiente sentido:

a. Con respecto a la prevención de los conflictos fiscales internacionales relacionados con los precios de transferencia<sup>1063</sup>:

a.1. Se propuso “el desarrollo de principios internacionalmente tributarios generalmente aceptados”, que podemos encontrar en los informes de la OCDE y actualmente dentro del plan de acción BEPS, acerca de cómo mejorar los

---

<sup>1060</sup> BAISTROCCHI, E. A. y otros: “Una propuesta para resolver el problema de los precios de transferencia tanto en países desarrollados como en desarrollo”, en: AA.VV.: BAISTROCCHI (Director), *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica, Los casos de la Argentina, Brasil, Canadá, Perú, Uruguay y Venezuela*, Lexis Nexis, Bs. As., 2008, p. 501; BAISTROCCHI, E. A. and I. ROXAN, and all: *Resolving Transfer Pricing Disputes: A Global Analysis*, Cambridge University Press, London, 2012, p. 867.

<sup>1061</sup> OECD, Guidelines, p. IV - 41 a p. IV - 53.

<sup>1062</sup> BAISTROCCHI, E. A. y otros: (2008, p. 529 y 535); BAISTROCCHI, E. A. and I. ROXAN, and all: (2012, p. 867).

<sup>1063</sup> IRIARTE YANICELLI, A.: “Los conflictos societarios ocasionados por los precios de transferencia: prevención y resolución a la luz de la participación de la sociedad en los procedimientos alternativos fiscales internacionales”, X Congreso Argentino de Derecho Societario y VI Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa, Fundación para el Estudio de la Empresa (FESPRESA), Tomo IV, 2007, p 228.

Procedimientos Amistosos e instaurar, por medio de dichos procedimientos, los APAs.

a.2. Se manifestó la necesidad de un Acuerdo Internacional Multilateral que contenga los principios internacionales tributarios generalmente aceptados, de naturaleza obligatoria y vinculante. Debería contar con un glosario de términos que estén incluidos dentro del Tratado a los fines de la armonización de los mismos, y no depender de la remisión del art. 3.2 del MCOCDE a la legislación fiscal doméstica, evitando los conflictos de interpretación normativa<sup>1064</sup>.

a.3. Hemos considerado necesario, en la mencionada propuesta, el incorporar técnicas derivadas de procedimientos preventivos de los conflictos, como lo es, por ejemplo, la instauración de una comisión mixta permanente que funcione a manera de “*Tax Treaty Monitoring System*”, que podría actuar como un organismo consultor y a la vez de aplicación, cuando los Estados no se puedan poner de acuerdo de manera amistosa. Como un ejemplo prematuro, surgen los Memorandum firmados por los EEUU, así como la figura del *Appeals Organizations* dentro de las comisiones mixtas autorizadas por los CDI en el art. 25, como un órgano del MAP<sup>1065</sup>.

a.4. Entendimos que resulta por demás de viable el procedimiento APA para tener resguardo sobre las operaciones vinculadas dentro de un sentido “plurilateral”, con una amplia participación de las sociedades involucradas y, dentro de ellas, sus accionistas, incluso los minoritarios. Sería conveniente que la comisión creada dentro del *Tax Treaty Monitoring System* controle el cumplimiento del Tratado internacional por medio del MAP.

---

<sup>1064</sup> Ante la falta de un Tratado internacional global, obligatorio y vinculante, la doctrina española ha valorado la posibilidad del anexo a los CDIs particulares un conjunto de definiciones de términos jurídicos y económicos, lo que otorgaría seguridad jurídica a las relaciones internacionales y evitaría calificaciones divergentes. CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Interpretación y Calificación de los Convenios de Doble Imposición Internacional”, en: AA.VV., SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2004, p. 272. Como un ejemplo de ello podemos referenciar el concepto de “sociedad vinculada” incorporada al “Tratado Europeo de Arbitraje” para evitar la doble imposición económica de sociedades vinculadas, (Convenio 90/436/CEE). Véase: IRIARTE YANICELLI, A.: (2007, p.228).

<sup>1065</sup> IRS: 08.19.06, de 13 de diciembre de 2006; IRS: 08.20.05; 8.4.1.7.1., 22 de marzo de 2007.

Con referencia a los puntos desarrollados precedentemente, la doctrina española representada por Serrano Antón recomienda<sup>1066</sup>:

- a. En primer término, se prevé asegurar la financiación y los recursos a la AC. La financiación adecuada a la AC para solventar las funciones relacionadas con el MAP y con el programa APAs, es fundamental para que se desarrollen los acuerdos dentro de un buen ambiente.
- b. Agilizar el proceso de renovación de los programas APAs. Con evidencia, agregamos que, dentro de los Estados que no tengan dichos programas activos, entendemos debe regularse eficientemente conforme las reglas aludidas en el presente.
- c. Incrementar la integración entre las diferentes AC, así como la formación de recursos humanos especializados.
- d. Simplificar el procedimiento del APA para el contribuyente y lo referente a la documentación requerida.

#### **2.6.2. PROPUESTAS SOBRE LA PARTICIPACIÓN Y EL ACCESO DE LOS CONTRIBUYENTES AL PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

Como hemos visto, el tercer eje temático del desarrollo de la acción 14 del plan de acción BEPS sobre hacer mecanismos de resolución de disputas más efectivos está relacionado con asegurar que los contribuyentes puedan acceder al MAP una vez que sean elegibles sus casos. En esta sección se discuten los obstáculos de acceso a MAP por parte de los contribuyentes, como un derivado de los nuevos principios del Plan de Acción BEPS.

- a. Uno de los primeros obstáculos está representado por la complejidad de los procedimientos para que el contribuyente pueda acceder y utilizar el MAP.*

La opción 10 está estructurada sobre el compromiso político de mejorar la transparencia y hacer menos complejos a los MAPs, en el acceso y en su utilización. Pensamos que uno

---

<sup>1066</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2015, p. 124).

de los mecanismos que ha funcionado en el derecho procesal es el impulso de oficio de las actuaciones por parte de las AC.

El compromiso estaría representado por desarrollar la normativa interna sobre el procedimiento y dar a conocer las mismas, compuestas por normas legales, directrices o manuales de procedimiento, ello desde un punto de vista de las fuentes o normativo. En el marco de un procedimiento concreto en el que la AC advierta que podría existir un caso en la interpretación o aplicación no conforme con el Convenio, debería dar aviso al contribuyente, asistiéndolo debidamente en todo momento. Además, debería identificar la oficina que se ha delegado la responsabilidad de llevar a cabo la función de AC, junto con los datos de contacto del mismo<sup>1067</sup>.

*b. Otro obstáculo está representado por el exceso documental*

Como hemos visto, todo planteo sobre un Procedimiento Amistoso debe ir acompañado de la información y documentación completa, a los fines de sustentar y acreditar materialmente el caso. Es evidente que los excesos en la documentación muchas veces desalientan las presentaciones de los MAPs y son un obstáculo para llegar a un mutuo acuerdo en forma eficaz y eficiente.

La propuesta Nro. 11 de la OCDE Acción 14 del Plan de Acción BEPS se inscribe en dicho contexto. Propicia brindar la orientación o la asistencia adicional al contribuyente sobre los contenidos mínimos de la solicitud del MAP, incluidos dentro del MEMAP. Ello se establecerá en el compromiso político al que hemos hecho alusión<sup>1068</sup>.

*c. El derecho de acceso del contribuyente al MAP cuando se han aplicado normas anti abuso*

La idea que trae consigo la opción 12 de la acción 14 relacionada con el acceso del contribuyente al MAP cuando se haya aplicado una norma anti abuso -recordándose que los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE han limitado el acceso al mismo- indica que los países participantes podrían permitir el acceso al MAP si es que se

---

<sup>1067</sup> OCDE, (2015, p. 12, opción 10).

<sup>1068</sup> OCDE. (2015, p. 13, opción 11).

han cumplido los requisitos del art. 25 1. Si los Estados limitan el acceso, deben ser claros a qué situaciones y casos se refieren<sup>1069</sup>.

*d. Casos en los cuales la Autoridad Competente entiende que las objeciones del contribuyente no están justificadas*

Esta cuestión representa una temática trascendental para el Procedimiento Amistoso. Tanto es así, que envuelve la propuesta de tres opciones para los países participantes. Además, la consulta pública invita a las organizaciones y participantes de la misma a desarrollar ejemplos prácticos sobre la opción 13 y 14 dentro del contexto del art. 25.1, a los fines de armar una nómina de ejemplos sobre denegaciones de MAP y de situaciones de casos que ha sido calificados por las ACs como conformes con las disposiciones del Convenio<sup>1070</sup>.

El contexto de este tópico se desarrolla en el supuesto de que las prácticas administrativas y las interpretaciones de las AC de cada uno de los Estados varían: pueden existir situaciones en las cuales, para una Autoridad Competente, el caso puede resultar elegible por lo tanto contrario al espíritu del CDI mientras que para otros quizás no revista incompatibilidades con el CDI.

En primer término la reclamación debe estar fundada por el Contribuyente ante la AC (opción 13). Las AC deberían consultarse si existieran dudas al respecto de la justificación o motivación, sin que implique la consulta la resolución del caso. En segundo término, los Estados deben precisar y aclarar qué interpretan por la frase “*if the taxpayer’s objection appears to it to be justified*”, es decir “*si la reclamación le parece fundada*” (opción 14). Dentro de este marco se propone modificar el art. 25.1 para permitir que el contribuyente pueda requerir una solicitud de MAP a la Autoridad Competente de cualquiera de los Estados Contratantes (opción 15).

*e. Relación entre los recursos del Derecho Interno con el MAP*

Hemos indicado en este punto que la especialidad de la Fiscalidad Internacional se ha separado del Derecho Internacional General -salvo en los Tratados firmados por Italia- en

---

<sup>1069</sup> OCDE. (2015, p. 14, opción 12).

<sup>1070</sup> OCDE, (2015, p. 15, parágrafo 31).



que no es necesario agotar los recursos internos para poder acceder al Procedimiento Amistoso. El art. 25 establece que una persona -con independencia de los recursos previstos por el Derecho Interno de esos Estados- podrá, si las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme (imposición no conforme con el CDI) con las disposiciones del presente Convenio, someter su caso a la AC del Estado de la residencia o nacionalidad, según el caso, o incluso -siguiéndose la opción anterior- a ambos Estados. Es admitido que la duplicación recursiva, internos e internacionales, responde a que las propias Constituciones y sus principios (entre ellos el principio de igualdad) y, en su caso, la legislación nacional de muchos países, establecen que ninguna persona puede ser privada de los recursos judiciales o administrativos, o en su casos, de los jueces naturales (art. 18 de la Constitución Argentina). El hecho de que sea a opción del contribuyente si interpone ambos recursos o si opta por sólo uno de ellos, mantiene la cobertura constitucional aludida. La duplicidad de los recursos nos puede llevar a problemas de índole práctico, que hemos desarrollado precedentemente. Incluso se advierte que cuando no existe un procedimiento legal o normativo establecido para el MAP, esto puede llevarnos un estado de incertidumbre sobre la aplicación, y a desajustes entre los diferentes enfoques adoptados, lo que conspira en la práctica en contra de la eliminación de la doble imposición<sup>1071</sup>.

La opción 16 indica que debe clarificarse la relación entre el MAP y los recursos del Derecho Interno. Al igual que la mayoría de las opciones, parte de un compromiso político que, según la opción desde un punto de vista bilateral, puede instrumentarse por medio de un MAP interpretativo. Ello se pondría en práctica con la finalidad de facilitar el uso del MAP para resolver disputas relacionadas con los Tratados a través de adaptaciones adecuadas de la legislación interna y los procedimientos administrativos, que podrían incluir disposiciones relacionadas con la suspensión del crédito tributario, las sanciones e intereses, como lo hemos analizado en capítulos anteriores (capítulo 4º), cuando el MAP esté pendiente de resolución.

En su momento propusimos como uno de los puntos centrales de la reforma de los Procedimientos Amistosos: a) la persona y la empresa interesada deben tener acceso a toda

---

<sup>1071</sup> OCDE, (2015, p. 16).

la información del tratamiento del conflicto. A la vez, la sociedad debe informar a sus socios; b) los Estados deben dar toda la información disponible sobre el Procedimiento Amistoso a la comunidad; c) se deben publicar los acuerdos amistosos guardando los datos sensibles de las empresas en materia de precios de transferencia; d) Desde la interposición de un MAP debe suspenderse el cobro compulsivo de la deuda discutida, con sus intereses, recargos y sanciones; e) Si la legislación interna no otorgase efectos suspensivos a la solicitud de MAP, el contribuyente afectado debería poder interponer una medida cautelar autónoma a los efectos de suspender los efectos del acto liquidatorio o la determinación de oficio, hasta tanto concluya el tratamiento del MAP, directamente a la CSJN como bien lo entiende la jurisprudencia referenciada en páginas anteriores<sup>1072</sup>.

Por último, la opción 16 establece que los países participantes deben publicar una orientación clara sobre la relación entre el MAP y los recursos de Derecho Interno, los procedimientos y las condiciones o reglas que subyacen en los mismos. Las guías, manuales u orientaciones podrían abordar en concreto cada uno de los extremos posibles. La propuesta se orienta a sostener que a la alternativa entre los tribunales internos o el MAP la debe realizar el contribuyente, dentro de una elección informada entre ambos, recursos internos y MAP. Los comentarios del art. 25 se deberían modificar en dichos sentidos.

En este punto discrepamos con la opción 16 en el siguiente sentido: los países participantes, más que guías u orientaciones a seguir, deberían crear reglas claras y concisas dentro de una Ley o Reglamento de Procedimientos Amistosos, que pueden estar complementados por las guías referidas. Hemos sostenido en páginas anteriores que la falta de Ley o Reglamento vulneran los principios de transparencia y seguridad jurídica. Pocos Estados son los que verdaderamente -dentro de sus Códigos Tributarios, Leyes o Reglamentos Especiales- han regulado el Procedimiento Amistoso desde una óptica integral y completa.

---

<sup>1072</sup> IRIARTE YANICELLI, A.: “Los conflictos societarios ocasionados por los precios de transferencia: prevención y resolución a la luz de la participación de la sociedad en los procedimientos alternativos fiscales internacionales”, X Congreso Argentino de Derecho Societario y VI Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa, Fundación para el Estudio de la Empresa (FESPRESA), Tomo IV, 2007, p 231.

Por otro lado la necesidad de suspensión del cobro de la presunta deuda tributaria es abordada por la opción 17 de la Acción 14 BEPS<sup>1073</sup>. Como un punto relevante, partiendo de la base de que el MAP es antes de todo un procedimiento administrativo, deben estar disponibles las mismas condiciones cuando se interponga un MAP, que la persona que recurra un acto administrativo de naturaleza tributaria<sup>1074</sup>.

Por último, la opción 18 aborda la compleja temática del plazo para interponer un MAP por parte del contribuyente. Propone que se aclaren las cuestiones relacionadas con los límites temporales para acceder al Procedimiento Amistoso. Los países participantes podrían, dentro del marco de la propuesta, comprometerse a diferentes medidas para aclarar cuestiones relacionadas con los límites de tiempo para acceder al Procedimiento Amistoso, incluyendo, en particular, las siguientes:

- a. Adoptar las prácticas idóneas actualmente incluidas en el MEMAP, a las que nos hemos referido en páginas anteriores.
- b. Incluir en los CDI la segunda frase del apartado 2 del art. 25, que infiere que el acuerdo amistoso será aplicado o ejecutado independientemente de los plazos de prescripción internos. Ello favorece a las administraciones y a los contribuyentes.
- c. Cuando exista dificultad o duda sobre la identificación de la primera notificación a los efectos del art. 25.1 del MCOCDE, son convenientes las aclaraciones en cada caso particular, las que deben ser incluidas dentro de los Protocolos del Tratado<sup>1075</sup>.

La doctrina española, con referencia a la audiencia pública sobre la Acción 14 BEPS, ha propuesto una serie de mejoras en particular:

- a. Simplificar los Procedimientos Amistosos y el proceso APA para pequeñas empresas y contribuyentes.

---

<sup>1073</sup> OCDE, (2015, p. 16). Se proponen cambios en los comentarios del art. 25 MCOCDE vinculados con la suspensión del cobro de la liquidación cuando está pendiente de resolución un Procedimiento Amistoso.

<sup>1074</sup> Véase, segunda parte de la opción 17, OCDE, (2015, p. 16).

<sup>1075</sup> OCDE, (2015, p. 17).

- b. Implicar a los contribuyentes dentro de la redacción del acuerdo amistoso en general. Incluso dentro de los procedimientos APAs Bilaterales en todas sus etapas. La propuesta crea un mayor compromiso en la etapa pre negociada.
- c. Los programas APA-MAP deben contar con procedimientos regulados y formalizados, donde los contribuyentes coadyuvan a las AC dentro del proceso.
- d. Hacer pre-conferencias o negociaciones previas más dinámicas y eficientes. Las pre-conferencias (*prefiling conferences*) son un modo informal para explorar la idoneidad de un APA, las metodologías de precios de transferencia propuestas y los niveles de información requeridos. El encargado de la pre negociación o pre conferencia debe ser, para la doctrina española, una persona diferente de aquella que lleva la negociación del APA. Se propone un sistema de registro de los memorándum desarrollados durante la etapa previa, con una activa participación del contribuyente y de su asesor para el armado de los documentos que serán discutidos con posterioridad entre las AC.
- e. Se deben mejorar las comunicaciones entre las Administraciones Tributarias a cargo de los APAs y los contribuyentes. El procedimiento debe ser digitalizado y se deben intensificar las comunicaciones vía e-mail.
- f. Deben publicarse los resultados del APA-MAP, cuidándose la confidencialidad de los datos vertidos en ellas. Los materiales, documentos, memorándum, pueden proporcionar información útil sobre las tendencias y retos del programa, sin que impliquen precedentes de ningún tipo.
- g. Aumentar la transparencia sobre los motivos de rechazo de solicitudes APA-MAP. Los contribuyentes y los asesores fiscales deben tener acceso a mayor información sobre el Procedimiento Amistoso y los procesos APAs, en especial a las posiciones asumidas sobre los rechazos de las solicitudes.
- h. Involucrar a los contribuyentes a una mejora continua del APA-MAP. El programa debe tener un diálogo permanente con los profesionales de impuestos y los contribuyentes para proporcionar información continua y permanente en el

desarrollo del Programa. Recomienda la creación de un comité asesor con reuniones o audiencias públicas abiertas<sup>1076</sup>.

El análisis de la acción 14 BEPS gira en torno de lo analizado previamente por el MEMAP y los Foros internacionales, que incluso hemos detallado sustancialmente dentro del presente. No existen muchas propuestas originales, salvo las que hemos referenciado; la mayoría de los trabajos analizan la propuesta desde un punto de vista superficial<sup>1077</sup>.

El primer supuesto analizado, en el contexto de las propuestas de mejora del Procedimiento Amistoso como institución jurídica, está relacionado con que las obligaciones derivadas del Tratado Internacional o Convenio para Evitar la Doble Imposición, vinculado con el hecho de que la cláusula de resolución de conflictos MAP sea aplicada de buena fe. La propuesta parte de una interpretación finalista del Tratado. En idéntico sentido, S. Vergara Hernández, cuando analiza el principio de objeto y fin del Tratado, como parte del elemento teleológico de la interpretación del mismo, asume una posición finalista. Al ser un Tratado un texto normativo, se trata de desentrañar la voluntad de las partes en orden a un determinado fin, que es el objeto de la regulación<sup>1078</sup>. El objeto del Convenio se refiere a la materia sobre la cual recae. Por ejemplo, dentro de nuestro caso, evitar la doble imposición internacional, sea ella jurídica o económica.

Sin embargo, la mayoría de las propuestas fueron realizadas en “potencial”, haciendo uso, o mejor, abuso, del *Soft Law*. Hemos propuesto que, si verdaderamente lo que queremos es un MAP eficiente, deberían cambiarse las reglas del Convenio y no tanto los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, incluso dentro del marco de la acción 15, como veremos mediante la configuración de un Tratado Multilateral.

Para que el Procedimiento Amistoso sea obligatorio para las partes y quede clara la voluntad de los Estados relacionada con el objeto y fin del mismo, y la aplicación de buena fe de la cláusula, creemos debe estar redactado de la siguiente forma.

---

<sup>1076</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2015, p. 10); OCDE, (2015, p. 125).

<sup>1077</sup> “Comments Received on Public Discussion Draft – BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective”, OCDE, Paris, 19 January 2015.

<sup>1078</sup> VERGARA HERNÁNDEZ, S.: *Interpretación Finalista de las Reglas de Origen en los Tratados de Libre Comercio*, Investigación jurídica doctoral, Editorial Tributaria Nova Lex, Viña del Mar – Chile, 2008, p. 43.

*Art. 25.2: La Autoridad Competente, si la reclamación le parece fundada y si no pudiera por sí misma o con la ayuda de mecanismos complementarios encontrar una solución satisfactoria dentro de la fase nacional, estará obligada a resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio.*

Para el caso de que no puede resolverlo dentro del plazo de dos años desde la solicitud del MAP por parte del contribuyente, pasaremos a la fase arbitral del Procedimiento Amistoso.

Pensamos que la mayoría de las propuestas tienen una lógica argumental fuerte y el producto del Plan de Acción BEPS va a nacer desde el acuerdo, el consenso y voluntad política de los Estados participantes, los contribuyentes representados por sus asesores y sus cámaras, y la academia. Sólo así podrán surgir mecanismos eficientes que sean admitidos con cierta legitimidad por todos los actores dentro de un mundo cada vez más globalizado, reuniéndose la amplia colaboración de las empresas y contribuyentes para cumplir con la finalidad del Plan de Acción BEPS, que es luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

## **2.7. LA PROPUESTA DE UN CONVENIO MULTILATERAL DENTRO DEL MARCO DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS DE LA OCDE<sup>1079</sup>:**

Dentro del Plan de Acción en contra de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, encontramos la Acción 15 que propone dentro de un acuerdo político global, la necesidad de implementar medidas tendientes a desarrollar un instrumento multilateral. Indica el plan que el cumplimiento de las acciones darán lugar a resultados vinculados con: a) recomendaciones relacionadas con las disposiciones legales internas y la propuesta de modificación; b) modificaciones del Modelo de Convenio de la OCDE; c) nuevas

---

<sup>1079</sup> SERRANO ANTÓN, F.: “Los retos de la fiscalidad internacional Latinoamericana en el contexto actual. ¿Hacia la convivencia de un Convenio Multilateral BEPS con Convenios Bilaterales para Evitar la Doble Imposición Internacional”, Directrices, XXVIII Jornadas ILADT – México 2015, disponible en línea (02.10.15): <http://www.ichdt.cl/userfiles/directrices%20TEMA%20II%20BEPS%20ILADT.pdf>.

directrices en materia de precios de transferencia de la OCDE; e) el desarrollo de un instrumento multilateral. Por medio de la Acción 15 cobran relevancia las propuestas y acciones anteriores.

Los fundamentos vinculados con la última propuesta están relacionados con la necesidad de una rápida aceptación y efectos obligatorios de las modificaciones. Piense lo dificultoso que sería cambiar Convenio por Convenio de los más de 4000 que hay en el Mundo entero, sería un proceso por demás de largo y costoso. En dicho contexto un instrumento multilateral con la incorporación de la cláusula de resolución de conflictos eficiente y eficaz, basada en el MAP existentes, incorporando mecanismos alternativos o complementarios de resolución, garantizaría el cumplimiento de los Tratados internacionales, en su objeto y fin, que es evitar la doble imposición internacional<sup>1080</sup>.

El punto 4 de la Acción 14 establece que se deben asegurar que los casos se resuelvan una vez que el caso sea tratado dentro de la fase internacional, es decir en el procedimiento amistoso propiamente dicho cuando las AC entran en contacto con la finalidad de llegar a un acuerdo mutuo. Una de las principales cuestiones a resolver dentro del punto está referida a un tema ya tratado en la presente, el vinculado con la ausencia de una cláusula arbitral dentro de los CDI existentes en el mundo. Recordemos que tan solo alrededor de 100 Convenios entre más de 4000 tienen cláusula de arbitraje<sup>1081</sup>.

---

<sup>1080</sup> Si el proceso se aborda convenio por convenio, el gran número de convenios en vigor puede hacer que este proceso sea muy largo, y más aún cuando los países se embarquen en renegociaciones generales de sus convenios fiscales bilaterales. Un instrumento multilateral que modifique los convenios bilaterales es una prometedora vía de avance en este sentido. Acción 15: *Desarrollar un instrumento multilateral*: Analizar las cuestiones de derecho internacional público y tributario en relación con el desarrollo de un instrumento multilateral que permita que las jurisdicciones que lo deseen implementen las medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y así enmienden los convenios fiscales bilaterales. Sobre la base de este análisis, las partes interesadas desarrollarán un instrumento multilateral diseñado para ofrecer un enfoque innovador a la fiscalidad internacional, que reflejen la naturaleza rápidamente evolutiva de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a esta evolución. Véase: OCDE, “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, disponible (02.10.15): <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf>

<sup>1081</sup> OCDE, (2015, p. 20, párrafo 41). La acción 14 del Plan de Acción BEPS reconoce la ausencia de la cláusula arbitral en la mayoría de los tratados internacionales, incluso el hecho que el arbitraje sea negado en muchas situaciones, representan los obstáculos que impiden que los países resuelva de manera exitosa y eficiente las controversias fiscales internacionales. Dentro de la sección que se analiza en el texto se abordan las cuestiones principales de la discusión.

Por ello una de las principales preocupaciones sobre la admisión o no del arbitraje u otros mecanismos complementarios, se relaciona con el límite puesto por el principio de soberanía de cada Estados. La admisión del arbitraje en el Derecho público debe partir de la voluntad política del propio Estado para luego incluirse en una norma legal, a los fines de guardar respeto con los principios constitucionales<sup>1082</sup>.

El primer paso a dar es la admisión plena del arbitraje como complemento del MAP<sup>1083</sup>, superándose los obstáculos dentro de un acuerdo de tipo político con el ejercicio positivo del principio de soberanía e igualdad y libre determinación de las Naciones. Es decir, dentro del Derecho público, para que el arbitraje sea admitido por los Estados debe ser de manera expresa dentro de un Tratado particular. El segundo objetivo está vinculado con, una vez admitido, que el arbitraje propuesto por el contribuyente no sea admitido.

Al respecto una de las preguntas que se plantea la dogmática Española si ¿son los mismos obstáculos legales internos aplicables al arbitraje interno trasladables al arbitraje internacional público? Al respecto, algunos tratadistas han introducido a la discusión de la viabilidad y necesidad del arbitraje tributario internacional argumentos esgrimidos en el estudio de la figura en el ámbito interno. La mencionada doctrina nos recuerda que las nuevas tendencias evolutivas del Derecho Tributario Internacional infieren un alto grado de flexibilización y sacrificio de alguno de los principios impositivos clásicos y constitucionales previstos en las legislaciones internas y que usualmente son invocadas para desconocer mecanismos alternos a los judiciales como el arbitraje<sup>1084</sup>.

Al respecto abogamos, desde Argentina, a la incorporación del arbitraje internacional como mecanismo suplementario o complementario al MAP, el que debe derivar a un procedimiento obligatorio y vinculante en su conjunto, con la debida participación del contribuyente afectado. En su momento propusimos, siguiendo para ello a la doctrina

---

<sup>1082</sup> La discusión en la Argentina se dio principalmente en materia del CIADI y en materia de contratos de derecho público. Incluso desde una perspectiva del Derecho tributario, pero nunca vinculado con el arbitraje complementario propuesto desde la OCDE. Puede verse: FAYT, C. S.: *La Constitución Nacional y los Tratados Internacionales de Arbitraje – CIADI, CNUCMI, Corte Internacional de Arbitraje de la CCI y la Cámara de Arbitraje de Estocolmo*, La Ley, Bs. As., p. 47 y ss. CASÁS O. J.: *Los Mecanismos Alternativos de Resolución de las Controversias Tributarias*, Ed. Ad-Hoc, Bs. As., 2003, pp. 154 y ss.

<sup>1083</sup> OCDE, (2015, p. 20 y 21, párrafos 41 y 42).

<sup>1084</sup> SERRANO ANTÓN, F.: (2010, p. 85).



especializada, la constitución de relatorías o salas dentro de tribunales existentes a nivel regional, dentro del Mercosur, Unasur, Pacto Andino, para cuestiones vinculadas con la fiscalidad internacional, como lo puede ser el Tribunal de Luxemburgo en Europa, incluso dentro de un foro conjunto entre el Mercosur y la Unión Europea, creándose foros internacionales arbitrale. Incluso dentro las Comisiones Mixtas o MAO permanentes creadas al efecto a manera de *Tax Treaty Monitoring System* que podría funcionar como organismo consultor y podría resolver en apelación cuestiones no resueltas dentro del MAP.

Además no vemos con malos ojos y a corto plazo parece ser lo más logable, solventar como centro arbitral y foro de resolución de conflictos en materia tributaria internacional a la Corte Internacional de Justicia de la Haya.

Sobre el particular en la Acción 15 del Plan BEPS se ha manifestado al respecto el grupo “Tribute” u “homenaje”<sup>1085</sup>, compuesto por académicos y profesionales de la fiscalidad internacional. Entre ellos se encuentran algunos autores seguidos en la presente, como lo son: Hans Mooij (*Netherlands*), Willem J. L. Calkoen (*Netherlands*), John F. Avery Jones (*United Kingdom*), van Raad (*Netherlands*), Catalina Hoyos Jiménez (Colombia), Manuel E. Tron (Mexico). Más allá de la venta de servicios profesionales propuesta por “Tribute” sobre la resolución de conflictos en materia fiscal internacional - que a nuestro modo de ver podría desacreditar la propuesta realizada desde un punto de vista académico- entendemos por demás de interesante la propuesta del foro arbitral dentro de la Corte Internacional de Justicia de la Haya. Tribute manifiesta la ausencia dentro los párrafos 3 a 6 del proyecto de debate público con referencia a recomendaciones de arbitraje obligatorio y vinculante por medio de un instrumento multilateral<sup>1086</sup>. Sin embargo fue incluida la propuesta en la opción 33 segundo párrafo la que indica la posibilidad de desarrollar en el instrumento multilateral de la Acción 15 el MAP y el Arbitraje

---

<sup>1085</sup> OCDE, (2015, p. 378).

<sup>1086</sup> MOOIJ, H., CALKOEN W. J. L., AVERY JONES J., VAN RAAD K., HOYOS JIMÉNEZ, C., y M. E. TRON (TRIBUTE): “BEPS Action 14 – Public Draft”, *Comments received on Public Discussion Draft – BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective*, OECD, Paris, 19 January 2015, pp. 381 y 383.

multilateral. Si bien es verdad que no existe un tratamiento particular del Plan en la Acción 14, el tema ha sido propuesto por la doctrina internacional<sup>1087</sup>.

En definitiva, los autores mencionados proponen sobre la estructura de la *Permanent Court of Arbitration*, un Tribunal independientes de expertos en fiscalidad internacional. La Corte Permanente de Arbitraje es un órgano conformado y completo de la organización de Naciones Unidas y se especializa en facilitar la resolución de controversias entre los Estados en Tratados Bilaterales donde reconozcan su jurisdicción. Al igual que otros Tribunales Arbitrales tiene el apoyo de la Corte Permanente de Arbitraje, no será parte de la Corte, sino que debe regirse por un cuerpo legal independiente de árbitros. Se aparta de ésta forma de lo que habíamos visto con referencia a la propuesta de la Corte Permanente Internacional de Justicia como foro arbitral, al que debería crearse una secretaría o relatoría específica en fiscalidad internacional.

Por último, como conclusión del punto analizado que cualquier propuesta, incluso una propuesta amplia de foros arbitrales o regionales de resolución de conflictos tributarios internacionales, debería ser incluida dentro del instrumento internacional de la acción 15. Bregando por el progreso de la cláusula resolutive y la obligatoriedad de la misma constituida desde un Tratado internacional de naturaleza multilateral.

## **2.8. UNA PROPUESTA PARA LATINOAMÉRICA**

Pensamos que puede resultar interesante y plenamente admisible para Latinoamérica, la propuesta sobre la resolución de conflictos irresueltos dentro del MAP por la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), o en su caso, frente a la negativa de un MAP, recurrir a la CSJN. Si la CSJN confirma el rechazo del acceso al MAP por parte del contribuyente, pensamos, se podrá acceder a la Comisión IDH y luego a la CIDH.

---

<sup>1087</sup> En el “*Comments received on Public Discussion Draft – BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective*” se ha propuesto la canalización del MAP – APA y en menor medida del arbitraje obligatorio por medio de un Tratado Multilateral. Véase en la participaciones de:

Desde este punto de vista cobra especial relevancia el principio de justicia formal y material dentro del MAP como imperativo del Derecho Convencional y del Estado de Derecho, como lo hemos manifestado.

Esta posición puede ser admitida sin muchas críticas desde Latinoamérica, donde se han aplicado los Derechos Humanos en la materia tributaria sin tantas dificultades y ha sido incorporados dentro de sus fundamentos en reiterados fallos, incluso, por la Corte Suprema de Justicia de la Argentina<sup>1088</sup>.

Los Derechos Humanos aplicados son la propiedad y el debido proceso, defensa en juicio, como corolario del principio de tutela judicial efectiva y acceso a la justicia. Es decir, principios desde el punto de vista formal y material, que encontramos como la razón de ser de todo procedimiento administrativo. Desde nuestras latitudes, la propiedad tiene amparo constitucional<sup>1089</sup> y es considerada como un Derecho fundamental y Humano.<sup>1090</sup>

Al referirse Serrano Antón<sup>1091</sup> al Tribunal Europeo de Derechos Humanos y al estudio de dicho órgano como otra posibilidad al arbitraje internacional tributario o como Tribunal Internacional elegido para sustanciar la disputa, nos dice que se trata de un modelo estructural muy interesante, basado en la protección judicial de los derechos humanos en Europa, pudiendo ir en contra de los intereses de los Estados. Es decir, si el Tribunal resuelve que se han violado los Derechos humanos, podría declarar responsable a un Estado y obligarle a la reparación del daño que corresponda. La importancia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos radica en la protección de los derechos fundamentales<sup>1092</sup>. Las

---

<sup>1088</sup> BAISTROCCHI, E.: "El Derecho Internacional: Implicancias en el Derecho Tributario", en: Corte Suprema de Justicia de la Nación – Máximo Precedentes, La Ley, Buenos Aires, Tomo I, 2013, p. 7 y ss, en especial, pp. 189 y ss.-

<sup>1089</sup> Basta ver, una interesante sentencia instada por acción de amparo, donde se analiza la aflicción que representa no aplicar un ajuste por inflación dentro de la declaración del impuesto a la renta (ganancias) en la argentina. La CSJN manifiesta, que previamente a decidir sobre la inconstitucionalidad promovida, debe determinar si existe una afectación al derecho de propiedad, siguiendo su propia doctrina (Fallos: 242:73; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros), se ha señalado de manera invariable que, para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital

<sup>1090</sup> CSJN, 03.07.2009, "Candy S.A. c. AFIP y otro S/Acción de Amparo", Fallos: 332:1571.-

<sup>1091</sup> SERRANO ANTÓN F.: (2010, p. 453).

desventajas encontradas por la doctrina están relacionadas con los conflictos tributarios internacionales radica en la ponderación de intereses, ya que en éste tipo de conflictos tendremos al menos tres posiciones, una por cada Estado, y otra por el contribuyente, luego es una estructura más compleja de la que suele abordar el TEDH<sup>1093</sup>.

En su momento hemos valorado dicho órgano sobre la radicación de causas fiscales internacionales dentro de su competencia. Soler Roch sostiene que el interés por el análisis del fenómeno tributario desde la perspectiva de los Derechos Humanos supuso, en su momento, una de las principales novedades que la década de los 90: aportó al desarrollo de la doctrina del Derecho tributario, y cuya proyección se ha venido consolidando en estos primeros años del siglo XXI<sup>1094</sup>.

Existe, un interesante precedente del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) en materia de precios de transferencia<sup>1095</sup> y cuestiones vinculadas con la estabilidad de las inversiones y con la expropiación de la empresa por parte del Estado ruso.

Parte de la doctrina, frente al caso Yukos ha planteado que el TEDH podría ser una jurisdicción revisora en materia tributaria, en este caso en cuestiones vinculados con los

---

<sup>1092</sup> En materia de Derecho tributario existe un precedente dentro de la Corte Interamericana de Derechos Humanos denominado caso "Cantos", sobre la base que una tasa de justicia y los honorarios sobre la base del pleito pueden resultar en algunos casos violatorios de los derechos de acceso a la justicia y a un recurso judicial rápido y sencillo. CIDH, 28.11.2002, Cantos José M. c. República Argentina, publicado en la Ley 2003 – C- con nota de GONZÁLEZ CAMPANA G., La ley 2003, C., 2.

<sup>1093</sup> SERRANO ANTÓN F.: (2010, p. 453).

<sup>1094</sup> SOLER ROCH, M.T.: "Los Derechos Humanos ante la normativa tributaria y la aplicación del tributo", en: AA.VV., El Tributo y su aplicación: perspectivas el siglo XXI, Tomo II, Coordinadores: GARCÍA NOVOA, C. y C. HOYOS JIMÉNEZ, Ed. Marcial Pons, Bs. As., 2008, pp. 2363 y ss; Se puede ver también desde múltiples enfoques, CASÁS, J.O. (coordinador): Derechos Humanos y Tributación, Revista Jurídica de Buenos Aires, Lexis Nexis, Bs. As., 2001, en especial, SPISSO, R., "Tutela Jurisdiccional", pp. 565 y ss.

<sup>1095</sup> CALDERÓN CARRERO J. M. y A. QUINTAS SEARA: "Litigios de Precios de Transferencia y Protección del Convenio Europeo de Derechos Humanos: el caso Yukos", Carta Tributaria, Monografías, Nro. 21 y 22, 2012, pp. 3 – 21. Se analiza una sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos donde se aborda, desde la perspectiva de la protección de determinadas garantías jurídicas esenciales de un Estado de Derecho, la "legalidad" de los procedimientos tributarios y procesos judiciales referidos a la regularización tributaria efectuada por las autoridades rusas en relación con una estructura de optimización fiscal articulada por el grupo petrolero ruso Yukos, que combinaba la utilización de precios de transferencia con el uso de entidades de escasa sustancia económica localizadas en zonas especiales de baja tributación ("domestic tax havens"). La sentencia refleja en buena medida la potencial protección que puede derivarse de la invocación del Convenio Europeo de Derechos Humanos frente a determinado tipo de actuaciones fiscales (excepcionales) que puedan ser calificadas como opresivas, arbitrarias o confiscatorias.

precios de transferencia, cuando el derecho de defensa, arbitrariedad en el cálculo de las sanciones tributarias, con referencia al justo equilibrio entre el legítimo propósito de las actuaciones tributarias, recaudación ejecutiva y las medidas adoptadas. Se consideraron vulnerados los arts. 6.1, 6.3.b), art. I del Protocolo 1 del CEDH, entre otros artículos no relacionados<sup>1096</sup>. Dentro de los fundamentos de los procedimientos amistosos profundizaremos dicha cuestión.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) en la referida sentencia de fecha 20 de septiembre de 2011, resolvió la demanda interpuesta por “*OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos*” contra Rusia (nº 14902/04) por infracción del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH) en relación con diferentes actuaciones tributarias de las autoridades y Tribunales rusos: la perspectiva de la protección de determinadas garantías jurídicas esenciales de un Estado de Derecho, la "legalidad" de los procedimientos tributarios y procesos judiciales referidos a la regularización tributaria efectuada por las autoridades rusas en relación con una estructura de optimización fiscal articulada por el grupo petrolero ruso Yukos, que combinaba la utilización de precios de transferencia con el uso de entidades de escasa sustancia económica localizadas en zonas especiales de baja tributación ("*domestic tax havens*"). La sentencia refleja en buena medida la potencial protección que puede derivarse de la invocación del Convenio Europeo de Derechos Humanos frente a determinado tipo de actuaciones fiscales (excepcionales) que puedan ser calificadas como opresivas, arbitrarias o *pseudo* confiscatorias<sup>1097</sup>.

Dentro de los argumentos establecidos en extenso fallo (136 páginas y 671 apartados), así como la minuciosidad y precisa argumentación de todo el contenido de la misma y de los votos particulares disidentes, puede decirse que el TEDH ha actuado como un tribunal de revisión de la adecuación de las actuaciones tributarias impugnadas a los derechos protegidos por el CEDH e invocados por las partes, enjuiciando, con arreglo a la demanda y a la contestación de las autoridades rusas, la infracción o no de los arts 6.1 y 18 del CEDH,

---

<sup>1096</sup> RUIZ ZAPATERO, G.G.: “El Tribunal Europeo de Derechos Humanos como Juez Tributario (“YUKOS v. RUSIA)”, Artículo en línea: <http://es.slideshare.net/gruiz/el-tedh-como-juez-tributario-yukos-v-rusia-25-012012-cc>, (01.07.15). En igual contexto véase el problema global de la empresa YUKOS en: PASCUAL VIVES, F. J.: “Desafíos derivados de la multiplicación de órganos jurisdiccionales en el derecho internacional”, Revista de Derecho Comunitario Europeo, núm. 40, Madrid, setiembre/diciembre, 2011, pp. 853 – 870.

<sup>1097</sup> CAL DERON CARRERO, J. y A. QUINTANA SEARA (2012, p. 3).

del art. 1 del Protocolo 1 del CEDH y del art. 1 del Protocolo 1 del CEDH en relación con el art.14 del CEDH. Es la primera vez que el TEDH analiza una causa por demás de compleja, con elementos del Derecho de inversiones<sup>1098</sup> derivados del Derecho internacional económico<sup>1099</sup>, del Derecho tributario internacional y nacional, materia de precios de transferencia y planificación fiscal, así también, la quiebra y la expropiación de la empresa *Yukos* por parte del Estado ruso<sup>1100</sup>.

Interesa recordar que en el caso *Neftyanaya Kompaniya Yukos c. Rusia*, sentencia del TEDH de 20-9-2011 (nº 14902/04), el TEDH había declarado que Rusia había violado varios preceptos de la CEDH, en particular los arts 6.1 y 6.3.b) y el art. 1 del Protocolo nº 1 al CEDH, en relación con varios aspectos: 1) *el procedimiento seguido para determinar la deuda tributaria de Yukos para el año 2000 por la falta de tiempo concedido a la compañía para preparar su caso en primera instancia y en apelación*; y 2) *con relación a la imposición y cálculo de las sanciones para los años 2000 y 2001*. Además, el TEDH declaró que Rusia había violado el art. 1 del Protocolo nº 1 en relación con los procedimientos de ejecución forzosa, por no aplicar medidas proporcionales para lograr el objetivo legítimo de ejecución de la deuda tributaria. El TEDH, en cambio, rechazó otras alegaciones presentadas por la demandante, en particular, la alegación de que las autoridades rusas habían hecho un uso y abuso de los procedimientos legales con el

---

<sup>1098</sup> VIVES, F. P. y Otros: "Crónica Sobre la Solución de Controversias en Materia de Inversiones Extranjeras", Revista Electrónica de Estudios Internacionales (REEI), Enero – Diciembre 2014, p. 62, "Las relaciones entre el derecho internacional económico y otros sectores del Derecho internacional público", punto IV, p. 62; Podemos ver la causa YUKOS en: [http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx#{\"dmdocnumber\":\[\"891996\"\],\"itemid\":\[\"001-106308\"\]}\"](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx#{\).-

<sup>1099</sup> HERDENGEN M.: Derecho Económico Internacional, Thomson – Civitas, Navarra, 2005, pp. 17 y ss.; Se puede ver la versión alemana en: Internationales Wirtschaftsrecht, 4th revised and added versión 2003, Verlag C.H. Beck oHG, München, (2003).

<sup>1100</sup> El Tribunal Arbitral declaró internacionalmente responsable a Rusia de la quiebra y posterior expropiación de la compañía petrolera YUKOS en violación del art. 13.1 del TCE. Conviene destacar principalmente tres arbitrajes que traen causa de unos mismos hechos por sus interesantes consideraciones sobre este particular expediente: los casos *Hulley Enterprises Limited (Chipre) c. Rusia*; *Yukos Universal Limited (Isla de Man) c. Rusia*; y *Veteran Petroleum Limited (Chipre) c. Rusia*. En este contexto, durante el año 2014, el TEDH también se pronunció sobre ciertos aspectos relacionados con el importe de la indemnización derivada de la Sentencia de 20-9-2011, en el caso *Neftyanaya Kompaniya Yukos c. Rusia* (nº 14902/04).

propósito de destruir la empresa y nacionalizar sus activos. En opinión del TEDH, no se había producido ninguna violación del art. 18 del CEDH en conjunción con el art. 1 del Protocolo nº 1. A pesar de alcanzar las citadas conclusiones sobre el fondo del litigio, el TEDH consideró que todavía no estaba preparado para adoptar una decisión sobre las medidas de reparación, resolviendo finalmente este expediente mediante sentencia del 31-07-2014, imponiendo una indemnización por importe de casi 1.900.000.000 euros, incluidas las costas procesales.

También en Latinoamérica, desde la Corte Interamericana de Derechos Humanos se ha tratado una causa de Derecho Tributario, denominada como causa “Cantos”<sup>1101</sup>. Verdaderamente, nos llama la atención de la similitud entre ambas causas, una tratada por la Corte Interamericana de Derechos Humanos y la otra por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos<sup>1102</sup>, constituyendo un verdadero dialogo informal entre ambos Tribunales.

La CIDH consideró que se violaron en perjuicio del señor Cantos los arts 8 (Garantías judiciales) y 25 (Protección judicial) de la CADH que se refieren, como señalamos, al debido proceso, en un juicio de carácter tributario. El criterio sentado por la CIDH es que “la garantía de un recurso efectivo constituye uno de los pilares básicos, no sólo de la Convención Americana, sino del propio Estado de Derecho en una sociedad democrática en el sentido de la Convención, y que para que el Estado cumpla con lo dispuesto en el artículo 25 de la Convención no basta con que los recursos existan formalmente, sino que los mismos deben tener efectividad, es decir debe brindarse a la persona la posibilidad real de interponer un recurso que sea sencillo y rápido. Cualquier norma o medida que impida o dificulte hacer uso del recurso de que se trata constituye una violación del derecho al acceso a la justicia, bajo la modalidad consagrada en el artículo 25 de la Convención Americana...” ... “que si bien el derecho al acceso a la justicia no es absoluto y,

---

<sup>1101</sup> En el SIPDH existe un único precedente en materia tributaria, cuya sentencia se dictó el día 28 de noviembre de 2002, en donde incluso participó como juez un destacado jurista mexicano, el doctor Sergio García Ramírez; se trata del caso Cantos vs Argentina. GARCÍA RAMÍREZ, S.: La Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Vol. II, Segunda Edición, UNAM – IIJ, D.F., México, 2006.

<sup>1102</sup> Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso Cantos VS. Argentina, Sentencia de 28 de Noviembre de 2002 (Fondo, Reparaciones y Costas), véase: [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_97\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_97_esp.pdf).

consecuentemente, puede estar sujeto a algunas limitaciones discrecionales por parte del Estado, lo cierto es que éstas deben guardar correspondencia entre el medio empleado y el fin perseguido y, en definitiva, no pueden suponer la negación misma de dicho derecho ... este Tribunal estima que para satisfacer el derecho de acceso a la justicia no basta que en el respectivo proceso se produzca una decisión judicial definitiva. También se requiere que quienes participan en el proceso puedan hacerlo sin el temor de verse obligados a pagar sumas desproporcionadas o excesivas a causa de haber recurrido a los tribunales. Esta última situación se agrava en la medida en que para forzar el pago procedan las autoridades a embargar los bienes del deudor o a quitarle la posibilidad de ejercer el comercio.”

En Latinoamérica, mediante la presentación de una petición ante la Comisión Interamericana de Derecho Humanos, los individuos o grupos de individuos o incluso las personas jurídicas por medio de sus socios afectados que consideran haber sufrido violaciones a sus derechos humanos pueden acceder a una instancia internacional en búsqueda de la protección y reparación de sus derechos. La Comisión investiga y analiza la situación y, en caso de establecer una violación, puede formular recomendaciones al Estado responsable para que se restablezca el goce de los derechos vulnerados, para que los hechos ocurridos se investiguen y sean reparados, y para evitar su repetición en el futuro. Si bien el sistema de peticiones individuales establece un procedimiento cuya finalidad es determinar la responsabilidad internacional de los Estados por violaciones a los Derechos Humanos, también prevé la posibilidad de que en cualquier etapa del examen de una petición o caso sea posible llegar a una “solución amistosa” del asunto, fundada en el respeto a los Derechos Humanos establecidos en la Convención, la Declaración Americana y otros instrumentos regionales de protección de los Derechos Humanos, al igual que su pariente cercano, Corte Europea de Derechos Humanos. Es de resaltar que si bien, la solución amistosa no constituye una decisión sobre el fondo del asunto planteado ante la Comisión, el acuerdo de carácter voluntario al que lleguen las partes puede incluir la aceptación y el reconocimiento público de responsabilidad por parte del Estado, como en efecto ha sucedido en un amplio número de casos<sup>1103</sup>.

---

<sup>1103</sup> Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH): Informe sobre el Impacto del Mecanismo de Solución Amistosa, OEA/Ser.L/V/II, Doc. 45/13, 18 de diciembre de 2013, p. 1 y ss., disponible en: [http://www.oas.org/es/cidh/soluciones\\_amistosas/docs/Informe-Soluciones-Amistosas.pdf.-](http://www.oas.org/es/cidh/soluciones_amistosas/docs/Informe-Soluciones-Amistosas.pdf.-), CIDH:



El mecanismo de solución amistosa, dentro del Sistema Interamericano, permite generar un espacio de diálogo entre peticionarios y Estados, donde éstos pueden alcanzar acuerdos que establecen medidas de reparación beneficiosas para las presuntas víctimas de la situación denunciada y muchas veces la sociedad en su conjunto. Mediante la adopción de un amplio abanico de medidas de reparación, numerosas víctimas de violaciones de Derechos Humanos han obtenido la restitución plena del derecho vulnerado o su reparación mediante la ejecución de medidas de satisfacción vinculadas a la investigación de los hechos y sanción de los responsables de las violaciones; el pago de una compensación económica; medidas de rehabilitación o tratamiento médico; así como la adopción de medidas de reparación de carácter simbólico, como la celebración de actos de desagravio y la publicación de disculpas públicas. Asimismo, los acuerdos de solución amistosa han contemplado garantías de no repetición con las que se persigue evitar, en el futuro, la realización de hechos de la misma naturaleza denunciados ante la Comisión<sup>1104</sup>.

En segundo término, la posibilidad de revisar la negativa dentro de un Acuerdo Amistoso o dentro de un MAP irresoluto, instar las acciones hacia la Comisión o las Cortes, por cuestiones materiales como lo pueden ser las cuestiones vinculadas con la protección de la propiedad o el debido proceso legal y la tutela jurisdiccional. Desde Latinoamérica esta posición no sería controversial, cuestión diferente desde España, atento a que la protección de la propiedad privada no tiene amparo constitucional, como lo ha confirmado la jurisprudencia. Desde Argentina, la protección a la propiedad privada tiene amparo Constitucional y Convencional. Frente a la Sentencia del TEDH en la causa Yukos, la doctrina mantenida por el TC Español y del TS -referida a la falta de amparo constitucional sobre la propiedad privada-, debería ser revisada<sup>1105</sup>. Analizaremos a continuación calificada doctrina al respecto.

---

“Cuestionario sobre Procesos de Solución Amistosa ante la CIDH”, disponible en: <http://www.cidh.org/Cuestionarios.Soluciones.amistosas.SP.htm>.

<sup>1104</sup> IRIARTE YANICELLI, A.: “Los Procedimientos Amistosos como Mecanismos Complementarios para Acceder a la Justicia”, en AA.VV.: Tratado de Acceso a la Justicia, Dirigido por O. FLORES, Ed. EDIUNT., Tucumán – República Argentina, 2015, p. 450 y ss.

<sup>1105</sup> La sentencia del Tribunal Constitucional 155/2009 ha reconocido expresamente esta posibilidad al otorgar “especial trascendencia constitucional” a efectos del recurso de amparo a los supuestos en los cuales existe y se invoca la jurisprudencia del TEDH desconocida por los actos y resoluciones dictados en el ámbito interno: “Tales casos serán los siguientes casos: a) el de un recurso que plantee un problema o una

Desde España, principalmente desde la jurisprudencia del TC, podríamos encontrar reparos a nuestra propuesta, ya que existen precedentes contrarios a la interpretación que pretendemos y hemos señalado precedentemente, no así, una actual perspectiva que se está viendo desde la Doctrina Española menos conservadora y más progresista.

La doctrina del TC afirma que en primer término, ha de rechazarse la queja relativa a la vulneración del derecho de propiedad, que no puede ser objeto del presente proceso, pues éste derecho constitucional, recogido en el art. 33.1 CE<sup>1106</sup>, no se encuentra entre los que pueden ser protegidos por la vía excepcional y subsidiaria del recurso de amparo, como claramente se desprende del art. 53.2<sup>1107</sup>, en relación con el art. 161.1 b) y del art. 41.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC), que queda restringida a los derechos y libertades contenidos en los arts. 14 a 29 CE, a los que se ha de unir el derecho a la objeción de conciencia consagrado en el art. 30 CE (SSTC 59/1994, del 28 de febrero, FJ 1, y 140/1995, del 28 de septiembre, FJ 2, entre otras), de manera que, para el TC, la única medida de enjuiciamiento aplicable, tanto en este proceso constitucional de amparo como en el proceso preferente y sumario seguido ante los Tribunales ordinarios ex art. 53.2 C.E., es la integrada por los preceptos C.E. que reconocen aquellos derechos fundamentales y libertades públicas (STC 64/1991, del 22 de marzo, FJ 4.a).

Continúa diciéndonos que, si bien es cierto que en la demanda de amparo no se invoca el art. 33 CE, sino que se fundamenta la violación denuncia del art. 1 del Protocolo núm. 1 adicional al Convenio Europeo de los Derechos Humanos y de las Libertades

---

faceta de un derecho fundamental susceptible de amparo sobre el que no haya doctrina del Tribunal Constitucional, supuesto ya enunciado en la STC 70/2009, de 23 de marzo; b) o que dé ocasión al Tribunal Constitucional para aclarar o cambiar su doctrina, como consecuencia de un proceso de reflexión interna, como acontece en el caso que nos ocupa, o por el surgimiento de nuevas realidades sociales o de cambios normativos relevantes para la configuración del contenido del derecho fundamental, o de un cambio de doctrina de los órganos de garantía encargados de la interpretación de los tratados y acuerdos internacionales a los que se refiere el art. 10.2 CE (...)” (F.J. 2).

<sup>1106</sup> Art. 31.1 CE: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

<sup>1107</sup> Art. 53.2 CE: “Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30”.

Fundamentales<sup>1108</sup>. Sin embargo, esta circunstancia no altera la premisa de partida *-la no inclusión del derecho de propiedad entre los derechos susceptibles de amparo constitucional-*, pues, aunque el contenido y alcance de los derechos fundamentales recogidos en los arts. 14 a 30 CE deban interpretarse de conformidad con los tratados y acuerdos internacionales a que hace referencia el art. 10.2 CE<sup>1109</sup>, esa función hermenéutica no convierte a tales tratados y acuerdos internacionales en canon autónomo de validez de las normas y actos de los poderes públicos desde la perspectiva de los derechos fundamentales. Así no cabe duda de que la validez de las disposiciones y actos impugnados en amparo debe medirse sólo por referencia a los preceptos constitucionales que reconocen los derechos y libertades susceptibles de protección en esta clase de litigios, siendo los textos y acuerdos internacionales, a que se refiere el art. 10.2, una fuente interpretativa que contribuye a la mejor identificación del contenido de los derechos cuya tutela se pide a este Tribunal Constitucional [STC 64/1991, FJ 4 a)], así como un elemento más para verificar la consistencia o inconsistencia de la infracción denunciada (STC 41/2002, de 25 de febrero, FJ 2)."

Es por ello que no se comprende hasta qué punto son operativas las obligaciones asumidas por el Estado español dentro del CEDH, si no está obligado, conforme el TC a conocer causas vinculadas con un recurso efectivo en materia Tributario y en defensa del Derecho de Propiedad, cuando las mismas sean irrazonables. El TC no podría, para la tesis asumida por el mismo, conocer que el Derecho protegido por el CEDH e invocado por el contribuyente recurrente, si no se encuentra dentro de los Derechos fundamentales amparados por amparo con independencia de la alegación del art. 1 del Protocolo.

---

<sup>1108</sup> Véase el art. 1 del Protocolo Adicional al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, en el siguiente sentido: "Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del derecho internacional. ... Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las Leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas".

<sup>1109</sup> Art. 10.2 de la CE: "Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España".-

En alusión a la aptitud de derechos reglados en la Constitución, explica Brage Camazano la posición más restrictiva<sup>1110</sup> citando a la siguiente sentencia del Constitucional:

*“El TC viene prefiriendo una comprensión restringida, en virtud de la cual el término sólo correspondería a los derechos comprendidos en la Sección Primera del Capítulo II de dicho título (‘De los derechos fundamentales y de las libertades públicas’, artículos 15 a 29 incluido el preliminar artículo 14, dedicado al principio de igualdad)”*<sup>1111</sup>. Por lo que, en la tesis citada, los derechos comprendidos en la Sección Segunda de dicho capítulo, donde el más cualificado es el derecho de propiedad<sup>1112</sup>, no serían calificados como “derechos fundamentales”.

A los que se designaría –con un sentido de inferioridad jerárquica- como derechos constitucionales y no convencionales. Aunque cabe aclarar que Brage Camazano luego explica su posición, admitiendo que son fundamentales todos los derechos consagrados en los arts 14 a 38 de la Constitución española, incluido el que nos interesa, que es el art. 31.1<sup>1113</sup>.

---

<sup>1110</sup> Con argumentos gramaticales y metodológicos, un sector importante de la doctrina se inclina por la postura más restrictiva (GUAITA Y MARTÍN-RETORDILLO L Y OTTO Y PARDO I. DE, ambos citados en MUÑOZ ARNAU, J. A.: Los límites de los Derechos Fundamentales en el Derecho Constitucional Español, Pamplona, Aranzadi, 1998, p. 30).

<sup>1111</sup> BRAGE CAMAZANO, J.: Los límites a los derechos fundamentales, Madrid, Dykinson, 2004, pp. 246 y ss.

<sup>1112</sup> A los fines de remarcar las diferencias que existen entre distintos sistemas jurídicos positivos, podemos ejemplificar recordando que el derecho a la propiedad, en virtud de la V Enmienda de la Constitución Norteamericana, constituye uno de los pocos derechos conceptualizados como “fundamentales” en ese país (RIBERI, P.: “Qué (no) son los derechos constitucionales?”, en RIVERA, J. (h) –dir.-, Tratado de los Derechos Constitucionales, Buenos Aires, Abeledo Perrot, t. I, 2014, pp.17-18) y, en cambio, en el sistema jurídico español, para un sector de la doctrina, la propiedad revestiría una jerarquía inferior a aquellos otros derechos indubitadamente denominados como “fundamentales”.

<sup>1113</sup> BRAGE CAMAZANO, J.: (2004, p. 247. 248); Agrega: “...ni por su contenido intrínseco, ni por su capacidad de concreción, ni por sus garantías constitucionales cabe hablar de diferencias cualitativas entre los distintos derechos del capítulo II. En resumen, la marca de los derechos fundamentales en nuestro ordenamiento debe verse en el apartado primero del artículo 53 CE, en el que, con referencia a todos los derechos del capítulo II, se proclama la vinculación de los poderes públicos, la salvaguarda de su contenido esencial y su tutela frente al legislador a través del recurso de inconstitucionalidad de las leyes. Otro ex – presidente del TC, Tomás y Valiente, en cambio, consideraba que el concepto de derechos fundamentales debía aplicarse exclusivamente a los derechos reconocidos en los artículos 14 a 29 y, en parte a la objeción de conciencia. Desde nuestro punto de vista, la restricción del concepto de derechos fundamentales a los derechos reconocidos en los artículos 14 a 29 (y 30, en parte) no resulta de recibo por ser excesivamente formalista y condicionada decisivamente por la interpretación del ámbito de la Ley Orgánica, llevando a

Agrega luego Camazano -asumiendo una visión flexible de los derechos fundamentales- y es que si los derechos son fundamentales es porque ellos “fundan” o fundamentan, nuestra convivencia constitucional democrática, nuestro “orden político” y “nuestra paz social”. Y los derechos que así operan son “los derechos inviolables” inherentes a la dignidad de la persona, lo cual no solo significa que en nuestro sistema constitucional son fundamentales tanto los derechos de los arts. 14 a 29 (o 30, en su caso) como los de la Sección Segunda (arts. 30 a 38 CE), sino que también implica que puede haber otros derechos no reconocidos explícitamente en el texto constitucional que emanen directamente de la dignidad humana y que podrán, por ello, ser reconocidos como fundamentales ex art. 10.2 CE. De este modo, a modo de ver de esta doctrina, la Constitución española, permite reconocer como derechos fundamentales aquellas nuevas necesidades básicas del ser humano (sustrato básico) inherentes a la dignidad como tal (elemento axiológico) y cuyo respeto y tutela jurídica venga exigida por tal dignidad y que sean asimismo cauce esencial para permitir el libre desarrollo de la personalidad (elemento finalista), siempre y cuando las mismas vengán reconocidas como derechos humanos en la normativa y la jurisprudencia internacionales sobre éstos, ratificada por España (elemento normativo ius-internacional de carácter objetivo). Se comprende, por ello, que también en la doctrina constitucional se encuentren voces que, recientemente, abroguen por una apertura material del sistema de derechos fundamentales<sup>1114</sup>.

---

excluir de la consideración de derechos fundamentales a ciertos derechos constitucionales, ubicados en la Sección segunda del capítulo Segundo del Título Primero CE, algo que, desde un punto de vista materia, resulta injustificado (piénsese en el derecho de propiedad, el derecho al matrimonio o la libertad profesional), en cuanto que si los mismos no se reconociesen no solo se dejarían de tutelar intereses subjetivos básicos para el libre desarrollo de la personalidad e inherentes a la dignidad humana, sino que además se produciría una verdadera mutación del sistema constitucional. Por otro lado, una restricción tal del concepto de derechos fundamentales no se correspondería con los catálogos de los países de nuestro entorno...ni... con el concepto de fundamentalidad de los derechos vigente en el ámbito del CEDH, así como en el ámbito comunitario, donde resultaría sencillamente inimaginable el no reconocimiento como derecho fundamental del derecho de la propiedad”.

<sup>1114</sup> BRAGE CAMAZANO, J.: (2004, p. 247); Así MANUEL JIMÉNEZ DE PARGA - CABRERA, destaca que es ‘conveniente y oportuno’ ‘mantener abiertas las constituciones para la recepción de cualquier derecho fundamental que merezca ser protegido en ellas’, pues ‘los ciudadanos del siglo XXI reclamarán sin duda, otros derechos que nosotros apenas atisbamos en el horizonte democrático. El caminar de la humanidad va por esta dirección. Derechos extra constitucionales ganan, poco a poco, estatuto constitucional’. Este autor, sin embargo, no menciona siquiera el artículo 10.1 CE ni se pronuncia sobre la admisibilidad constitucional de esa posibilidad que considera, en cualquier caso, ‘conveniente y oportuna’. A nuestro juicio, es además constitucionalmente admisible y conviene ir abriendo el portillo a derechos fundamentales o

Por último, Soler Roch insiste en que la doctrina de los órganos de protección del Convenio es muy clara en el sentido que este precepto debe ser objeto de una interpretación integradora, en función de lo que podríamos llamar la “tesis del equilibrio”, es decir, el equilibrio entre la protección de un Derecho individual (apartado primero) y los intereses generales (apartado segundo); en este caso, el deber de contribuir establecido mediante las leyes que los Estados firmantes “juzguen necesarias”. La autora se diferencia de las tesis que indican al tributo como una limitación al Derecho de propiedad y de que la protección del derecho de propiedad no se extiende a los contribuyentes. A su juicio ninguna de dichas interpretaciones es correcta. Sosteniendo la tesis del equilibrio, como mencionamos. Entiende la expresión referida, es decir que la legislación tributaria sea mencionada en el art. 1 del protocolo, confirma un principio de autonomía de los Estados en el diseño de la política fiscal e impide que los órganos de protección del Convenio se conviertan, sin más, en órganos de enjuiciamientos de dichas políticas. Concluye, tomando posición, en que otra cuestión es que dentro de un caso concreto, dentro de su examen, se advierta que resulten vulnerado otros principios del Derecho del contribuyente protegido en este precepto, indicando que *“Éste precisamente -no mucho más, pero tampoco muchos menos- es el ámbito en el que la “excepción tributaria” puede y debe ser valorada por los órganos de protección del Convenio”*<sup>1115</sup>. El estándar que la autora considera preponderante es el

---

constitucionalmente implícitos exigidos por la protección de la dignidad humana y el libre desarrollo de la personalidad, en los términos señalados”. Aún con la amplitud apuntada, a priori quedarían excluidos de la calidad de derechos fundamentales los derechos sociales incorporados a través de los principios rectores de la política social y económica, contenido en el capítulo III del título (BRAGE CAMAZANO, J.: 2004, p. 248); Puede verse: AA.VV.: Francisco Javier GARCÍA ROCA, Pablo SANTOLAYA MACHETTI, Rafael BUSTOS GISBERT, Encarnación CARMONA CUENCA, María Isabel GONZÁLEZ PASCUAL, Joaquín BRAGE CAMAZANO, María Díaz CREGO, Argelia QUERALT JIMÉNEZ, Ignacio GARCÍA VITORIA, Mario HERNÁNDEZ RAMOS, Miguel PÉREZ-MONEO AGAPITO, Mónica ARENAS RAMIRO, Yolanda FERNÁNDEZ VIVAS, “Derechos Fundamentales y Libertades Públicas”, Revista española de derecho administrativo, Nro. 166, 2014, pp. 39 – 60.

<sup>1115</sup> SOLER ROCH, M. T.: “Los Derechos Humanos ante la Norma Tributaria y la Aplicación del Tributo”, en especial el punto 2. “El Derecho de Propiedad y la Prohibición de Discriminación”, en: El Tributo y su Aplicación: perspectivas para el siglo XXI, Tomo II, Marcial Pons, Madrid, 2008, pp. 2367 y ss; SOLER ROCH, M. T.: “Deberes Tributarios y Derechos Humanos”, Técnica Tributaria, Nro. 30, 1995, pp. 15 y ss.; Para ver el fenómeno de los Derechos Humanos y la Tributación, la interpretación sobre la aplicación del CEDH al ámbito tributario podemos ver: BAKER, P.: “Taxation and the European Convention on Human Rights” European Taxation, nro. 8, 2000, p. 78; FACÓN Y TELLA, R.: “Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar”, Quincena Fiscal, 1995, nro. 22; PEREZ ROYO, F.: “El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación

criterio de la proporcionalidad que deriva de la necesidad de ponderar la “excepción tributaria” con referencia al aludido “equilibrio” entre el Derecho individual e interés general, de ese modo la norma tributaria interna enjuiciada respetará dicho equilibrio si la intromisión en la esfera patrimonial del contribuyente no resulta desproporcionada. Dicha tesis puede ser fundamentada con la jurisprudencia del TEDH sobre la “carga excesiva”<sup>1116</sup>.

Desde Latinoamérica, en especial en Argentina, la cuestión analizada es radicalmente diferente. Es importante tener presente que la Corte Interamericana de Derechos Humanos en reiterados pronunciamientos exigió a los jueces de los Estados suscribientes al *Sistema Interamericano de Derechos Humanos* que se conviertan en auxiliares suyos aplicando la Convención y el Pacto de San José de Costa Rica, así como sus sentencias a modo de *interpretación auténtica*, mediante un *Control Difuso de Convencionalidad*. Inclusive dicha obligación es trasladada a los órganos administrativos de los Estados, como lo podrían ser las Autoridades Competentes dentro de MAP en la región. Podría ser interesantes, también, empezar a utilizar las prácticas Amistosas que la Comisión y las Cortes utilizan para resolver las causas de violaciones a Derechos fundamentales. Dicho traslado, resulta más que evidente, al Derecho interno y, por qué no, a la Fiscalidad Internacional, en los países Interamericanos.

La evolución jurisprudencial anunciada de la CIDH y de la Comisión IDH, sobre el Control de Convencionalidad y las exigencias para las Administraciones. Y que a nuestros fines puede tener influencia en el MAP como un procedimiento administrativo especial, en los aspectos formales, como lo hemos manifestado precedentemente, o incluso en la admisión de la Comisión o Corte IDH para solucionar los conflictos irresolutos en materia de procedimientos amistosos fiscales<sup>1117</sup>.

---

en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos”, Revista Española de Derechos Financiero, Civitas, nro. 109 – 110, 2001, p. 22. Especialmente p. 26 y ss.

<sup>1116</sup> Sentencia TEDH, “Dagenville v. Francia”, 16 de julio de 2002, se consideró que la transposición tardía de una Directiva, con referencia al IVA, donde Dagenville estaba exento por imperio de la Directiva, la pretensión por parte del Estado Francés del impuesto sin haber traspuesto la Directiva, agredía el Derecho de Propiedad consagrado dentro del art. 1 del Protocolo.

<sup>1117</sup> Este análisis de jurisprudencia se ha seguido en: IRIARTE YANICELLI A., y otros, “Los Procedimientos Amistosos como Mecanismos Complementarios para Acceder a la Justicia (Especial Referencia al Derecho Público)”, en: FLORES, O (Dir.), AA.VV.: *Tratado de Acceso a la Justicia*, Ed. Universidad Nacional de Tucumán (EDIUNT), San Miguel de Tucumán - República Argentina, 2015.

a.-) En los casos *Myrna Mack Chang vs. Guatemala*, de 25 de noviembre de 2003, se manifestó por el examen de compatibilidad entre las normas internas de los Estados firmantes de la CADH y las normas de la Convención y Pactos de Derechos Humanos, sobre la convencionalidad o no de las mismas. Pero en la causa *Almoacid Arellano y otros vs. Gobierno de Chile*, de 26 de septiembre de 2006 y la causa *Trabajadores Cesados del Congreso vs. Perú*, de 24 de noviembre de 2006, se acabó sin más, de hablar y reiterar sobre la colaboración de los jueces nacionales y provinciales a los fines de realizar el Control Difuso de Convencionalidad, es decir, la obligatoriedad de los jueces de aplicar al caso el Pacto y la Convención y otros Tratados de Derechos Humanos incluidos dentro del Derecho interno como Derechos con jerarquía Constitucional. Ello obliga a las AC en materia fiscal internacional aplicar las garantías y principios del MAP desarrollados dentro del presente trabajo.

En éste último caso, la Corte IDH sostiene que el Control de Convencionalidad debe ser ejercido por los jueces nacionales “aún de oficio”, respetándose al efecto el control de constitucionalidad de cada país, es decir, sea difuso o concentrado, como los requisitos de admisibilidad y procedencia de cada sistema procesal.

En *Trabajadores Cesados del Congreso* precisó que los órganos del Poder Judicial deben ejercer no solo un control de constitucionalidad, sino también deben ejercer también un control “de convencionalidad” *ex officio* entre las normas internas y la Convención Americana. Dicho criterio jurisprudencial de la Corte IDH fue consolidado y reiterado más tarde en los casos “*Ibsen cárdenas e Ibsen Peña v. Bolivia*”, del 1 de septiembre de 2010, punto 202; “*Gomes Lund y otros v. Brasil*”, del 24 de noviembre de 2010, punto 176; y en “*Cabrera García y Montiel Flores v. México*”, del 26 de noviembre de 2010, punto 225.

b.-) En materia tributaria, encontramos tres interesantes antecedentes, donde el propio legislador realiza el control de convencionalidad con respecto a una consolidación legislativa por medio del Digesto Jurídico Argentino, Ley 26.939 y Anexos. Dentro de una interesante nota – el codificador – describe los efectos de la inconvencionalidad dentro de las “Notas del Jurista”. A los fines explicativos, recordemos que el ex art. 192 nos dice: “Artículo 192.- *El Tribunal Fiscal de la Nación podrá declarar en el caso concreto, que la interpretación ministerial o administrativa aplicada no se ajusta a la ley interpretada. En*



*ambos supuestos, la sentencia será comunicada al organismo de superintendencia competente”. Y el Art. 191 nos dice que “Artículo 191.- La sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese Tribunal de la Nación”.*

Es decir, el Tribunal Fiscal de la Nación, podría declarar la inconstitucionalidad de las normas si es que la Corte Suprema de Justicia de la Nación la ha declarado, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por la Corte. Asimismo, puede declarar que la interpretación Ministerial o Administrativa de la AFIP- DGI o DGA no es ajustada a la ley interpretada.

A ello agrega el Jurista en su nota 3 lo siguiente:

*“...Se considera que el artículo 191 se encuentra abrogado implícitamente por la reforma constitucional de 1994 que asignó jerarquía constitucional al Pacto San José de Costa Rica en las condiciones de su vigencia, esto es con arreglo a la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, de cumplimiento obligatorio para el gobierno argentino. La jurisprudencia de dicha Corte (sentencias del 31/01/01, caso “Tribunal Constitucional del Perú (Aguirre Roca, Rey Ferry y Revoredo Marsano vs. Perú)”, del 02/02/01, caso “Baena Ricardo y otro c/ Panamá)” y del 06/02/01, caso “Ivcher Bronstein c/Perú”. El primero de dichos fallos figura transcripto en lo pertinente por el voto concurrente de los jueces Zaffaroni y Fayt en “Fallos”330:1427, sentencia del 10/04/07, autos “Marchal s/apelación”) estableció que la garantía de la doble instancia judicial ordinaria y plena (comprendiva de la materialmente judicial de los tribunales administrativos independientes de la administración activa, como es el caso del TFN) rige no solamente en materia penal sino también en materias extra-penales, como es el caso de las fiscales, de suerte tal que para efectivizar dicha garantía el TFN, desde la reforma constitucional de 1994, se encuentra habilitado para declarar la inconstitucionalidad de las leyes reglamentos y consecuentemente, a mi juicio, el artículo 191 abrogado. (Cfr. Artístides Corti, en la obra colectiva “Tribunal Fiscal de la Nación. A los 50 años de su creación. Volumen II”, 2010 páginas 117 y ss.).- ...”*

Entendemos que siempre, incluso tomando al MAP como un procedimiento administrativo especial y diferenciado de carácter internacional, el contribuyente tendría derecho al cumulo de las garantías Convencionales<sup>1118</sup>. Ello nos obliga a replantear el procedimiento, de acuerdo a las garantías del Derecho Convencional aplicables a Órganos Administrativos, incluso a las AC, como lo hemos propuesto<sup>1119</sup>.

Con lo cual el “jurista” entiende que el TFN Argentino (*similar a los Tribunales Económicos Administrativos en España*) puede por medio de la interpretación manifestada declarar la *inconstitucionalidad e inconventionalidad* de las normas, lo que a mi juicio no puede ser trasladado al caso Español siguiéndose calificada doctrina<sup>1120</sup>.

c.-) Recientemente, la CIDH, en la causa “Fontevicchia y D’Anico v. Argentina”, del 29 de noviembre de 2011, ha insistido sobre el control de *convencionalidad ex officio*, agregándose que la tarea de los jueces y órganos vinculados con la administración de justicia deben tener en cuenta no solamente el tratado, sino también la interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana. Es decir, la *interpretación auténtica* del mismo.

Esta es la tendencia que ha seguido nuestra CSJN, otorgándole obligatoriedad a las sentencias de la CIDH como a las recomendaciones e informes de la Comisión Interamericana. Pensamos que la jurisprudencia analizada y su evolución, no dejan margen de dudas sobre la obligatoriedad de aplicar hasta de oficio, el control de convencionalidad, descalificando las normas internas que se opongan a la Convención o a los Pactos

---

<sup>1118</sup> CORTI, A. H. M.: “Acerca de la Competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para Declarar la Inconstitucionalidad de las Leyes”, FEC, Bs. As., 2010, p. 117 y ss.

<sup>1119</sup> Existen instrumentos constitucionales y legales que permiten construir una Administración Pública sometida a la juridicidad, renovada en la satisfacción del bien común desde la perspectiva del régimen de los derechos humanos. Y ello ha pasado a convertirse en una “exigencia de convencionalidad” (IVANEGA, M. M.: “La administración Pública en el Marco del Control de Convencionalidad”, publicación en línea, Centro de Estudios sobre Gestión Pública y Responsabilidad, disponible (07/15): [http://www.cgpyr.org.ar/sites/default/files/38\\_ADMINISTRACION%20Y%20CONVENCIONALIDADx.pdf](http://www.cgpyr.org.ar/sites/default/files/38_ADMINISTRACION%20Y%20CONVENCIONALIDADx.pdf)).

<sup>1120</sup> CANOSA USERA, R.: “Es posible el control pleno de convencionalidad en España”, en: AAVV.: *Estado Constitucional, Derechos Humanos, Justicia y Vida Universitaria*. Biblioteca Jurídica Virtual de Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UMAM, Tomo V, Vol. 1, 2015, p. 237 y ss; Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/8/3960/15.pdf>.

Interamericano de Derechos Humanos y a la Constitución de los Estados, si es que el sistema Constitucional lo permite.

Uno de los principales fundamentos es que la Constitución Nacional en el art. 75 inc. 22 confiere jerarquía constitucional a la Convención y a los Pactos Internacionales de Derechos Humanos, incorpora sus disposiciones al derecho interno y, habilita la aplicación de la regla interpretativa, como *interpretación auténtica o conforme*, la que obliga a los tribunales nacionales a ejercer de oficio el control de convencionalidad y a la misma vez, que se ordenen jerárquicamente a ella, a los fines de guardar supremacía frente a las normas locales.

d.-) En éstos sentidos, en el año 2007, la CSJN incorporó el control de convencionalidad y lo aplicó para resolver casos relevantes como lo fue “Mazzeo” (Fallos: 330:3248), diciéndonos el Superior Tribunal Argentino que la interpretación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos debe guiarse por la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), que importa una insoslayable pauta de interpretación para los poderes constituidos argentinos en el ámbito de su competencia y, en consecuencia, también para la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a los efectos de resguardar las obligaciones asumidas por el Estado argentino en el sistema interamericano de protección de los derechos humanos. Agrega en su análisis en dicha causa que cuando un Estado ha ratificado un tratado internacional como la Convención Americana, sus jueces, como parte del aparato del Estado, también están sometidos a ella, lo que les obliga a velar porque los efectos de las disposiciones de la Convención no se vea mermados por la aplicación de leyes contrarias a su objeto y fin, y que desde un inicio carecen de efectos jurídicos.

En la causa “Mazzeo”, tomándose para ello el fallo de la Corte IDH “Almonacid”, del 26 de septiembre de 2006, párrafo 124 del considerando 21, la CSJN concluyó que “...*el Poder Judicial debe ejercer una especie de control de convencionalidad entre las normas jurídicas internas que aplican en los casos concretos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos*”. Para decidir en esa oportunidad, la CSJN se remitió al Caso “Barrios Altos, del 14.03.2001 de la Corte IDH; causa “Videla, Jorge Rafael y Massera, Emilio E.

s/recurso de casación del año 2010, donde con iguales argumentos sobre el control de convencionalidad se sigue el “Caso del Penal Miguel Castro Castro, CIDH del 25.11.2006.

En el año 2012, en un caso la CSJN denominado como “Rodríguez Pereyra, Jorge Luis y otra c/Ejército Argentino s/daños y perjuicios, del 27 de Noviembre de 2012, sostuvo enfáticamente que tras la reforma constitucional de 1994 deben tenerse en cuenta las directivas que surgen del derecho internacional de los derechos humanos. Señala que *“La jurisprudencia reseñada no deja lugar a dudas de que los órganos judiciales de los países que han ratificado la Convención Americana sobre Derechos Humanos están obligados a ejercer, de oficio, el control de convencionalidad, descalificando las normas internas que se opongan a dicho tratado. Resultaría, pues, un contrasentido aceptar que la Constitución Nacional que, por un lado, confiere rango constitucional a la mencionada convención (art. 75, inc. 22), incorpora sus disposiciones al derecho interno y, por consiguiente, habilita la aplicación de la regla interpretativa –formulada por su intérprete auténtico, es decir, la Corte Interamericana de Derechos Humanos – que obliga a los tribunales nacionales ejercer de oficio el control de convencionalidad, impida, por otro lado, que esos mismos tribunales ejerzan similar examen con el fin de salvaguardar su supremacía frente a normas locales de menor rango”*. Con referencia a la interpretación auténtica y sus efectos en las jurisdicciones nacionales y locales se dijo que *“...la interpretación de la CADH debe guiarse por la Jurisprudencia de la Corte IDH que importa una insoslayable pauta de interpretación para los poderes constituidos argentinos en el ámbito de su competencia y, en consecuencia, también para la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a los efectos de resguardar las obligaciones asumidas por el Estado argentino en el sistema interamericano de protección de los derechos humanos”*.

En una causa del año 2013, del 6 de Agosto, “Carranza Latrubesse, Gustavo c/ Estado Nacional – Ministerio de Relaciones Exteriores – Provincia de Chubut”, donde se presenta una Acción Declarativa de Certeza ante el Poder Judicial de Argentina a los fines de que se dirima el estado de incertidumbre que representa un informe de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, como por ejemplo el Informe 30/97, caso 10087, del 30 de septiembre de 1997, y sobre sus efectos jurídicos en el Estado Argentino. Sobre la responsabilidad de la República Argentina ante la comunidad internacional del cumplimiento del antes citado del informe de la Comisión y, en su mérito, sobre la

indemnización de los perjuicios que sufrió como consecuencia de la violación de sus Derechos fundamentales. En el considerando 4to. la Corte manifiesta que es preciso profundizar la cuestión litigiosa, vale decir, si las “*recomendaciones*” que formula al Estado interesado la Comisión Interamericana de Derechos Humanos en ejercicio de la atribución que le confiere el Artículo 51.2 de la Convención Americana, tiene para aquél naturaleza obligatoria o no. Indica que el Derecho Internacional general y el de los derechos humanos en particular, cuentan con un más que consolidado aparato de normas, pautas y principios de aplicación e interpretación que, por su claridad y precisión, arrojan suficiente luz para alcanzar un respuesta concluyente.

Luego de analizar los principios de interpretación que inspiran el Derecho internacional general y en especial los Derechos humanos, en el considerando 18 del fallo de la mayoría, manifiesta:

*“Que, en conclusión, corresponde desestimar el agravio del Estado Nacional y reconocer el carácter obligatorio para éste de las recomendaciones del artículo 51.2 de la Convención Americana formuladas en el Informe Nro. 30/97 de la Comisión, so riesgo de incurrir en una interpretación opuesta a todas las pautas y criterios de hermenéutica reiteradamente recordados. Es evidente, a juicio de este Tribunal, que dicho resultado es el que impone el “sentido” que debe atribuirse a los términos del citado precepto tanto en el “contexto” específico cuanto en el general en el que están insertos, ateniendo al “objeto y fin” del régimen de peticiones y de la Convención Americana en su integralidad. Es, a la par, el que mejor responde al principio de “buena fe” y al “efecto útil” de dicho régimen, evitando así el “debilitamiento” del sistema, cuando no, por así decirlo, del propio ser humano al cual está destinado a servir. El derecho de petición individual “abriga... la última esperanza de los que no encontraron justicia a nivel nacional”.*

Con ello, se destaca la obligatoriedad de las “*recomendaciones*” de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, de las sentencias de la CIDH para los casos y con la debida extensión como interpretación auténtica de la Convención.

Así también, advertimos, falta un avance más sobre la obligatoriedad de los Acuerdos Amistosos cuando son homologados ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

Decimos avances, atento a que el año 2005, en el marco de un proceso amistoso ante la CIDH, nuestra CSJN entendió que:

*“...2º) Que a fin de determinar la competencia del Tribunal por la vía intentada corresponde en primer término, frente al dictamen del señor Procurador Fiscal subrogante, examinar si ella procede ratione personae, toda vez que la comunidad actora demanda al Estado Nacional. En este aspecto, cabe señalar que no se advierte cuáles han sido las omisiones —por cierto genéricas— que se imputan al Estado Nacional en orden a la previsión constitucional contenida en el art. 75 inc. 17 de la Constitución Nacional y, particularmente la relación que guardarían tales omisiones con el objeto principal de la demanda; y, en todo caso, por qué resultaría insuficiente a tal efecto el remedio establecido en el art. 14 de la ley 48. Por último, tampoco se observa con claridad la responsabilidad internacional que podría acarrear al Estado el dictado de la ley provincial en el marco del "proceso de solución amistosa ante la Comisión Interamericana de Derechos Humanos".- Estas consideraciones llevan a apartar a la Nación como parte sustancial en este proceso” (Véase: A. 1596. XLI ORIGINARIO - "Asociación de Comunidades Aborígenes Lhaka Honhat c/ Salta, Provincia de y otro s/ acción declarativa de certeza" - CSJN - 27/09/2005).*

Con dichos argumentos la CSJN, no observa como frente a un incumplimiento de un proceso de solución amistosa por medio del dictado de una Ley Provincial puede generar responsabilidad internacional en el propio incumplimiento del acuerdo. En dichos términos, se omite considerar, tratar, descubrir la naturaleza de este tipo de acuerdos y procedimientos cuando son empleados en la Comisión y los efectos que traen aparejados a las partes que voluntariamente han llegado a un acuerdo, por medio de una reparación. Advertimos que esta sentencia es anterior a la evolución de la jurisprudencia señalada en la Argentina, es decir frente al valor dado por la CSJN a los Fallos de la Corte IDH y a las Recomendaciones de la CIDH. La pregunta a resolver por la Corte, de acuerdo a ésta nueva doctrina legal, qué valor se le dará a un Acuerdo Amistoso dentro del Sistema Interamericano y a su incumplimiento. Derivado de esto último, sería de obligatorio cumplimiento lo acordado por las partes y homologado por la CIDH, según lo hemos analizado.

Por otro lado, es Doctrina de la Procuración del Tesoro (Dictamen 320/2007, DPT) que *“La decisión de iniciar un proceso de negociación amistosa se encuentra en cabeza de la autoridad política y requiere la ponderación de cuestiones de oportunidad política, que exceden la competencia estrictamente jurídica de la Procuración del Tesoro de la Nación. La función asesora de la Procuración del Tesoro se circunscribe al análisis de los aspectos estrictamente jurídicos que se someten a su opinión, sin que dicho análisis alcance las circunstancias que justifican la decisión de la autoridad política (conf. Dict. 257:145; 259:233; 263:81)”*.

Con respecto al asesoramiento del punto de vista jurídico, en varias oportunidades, el órgano asesor del Estado Argentino se pronunció por la negativa a realizar un proceso de solución amistosa atento a que no estaban dadas las condiciones jurídicas al respecto. En dichos términos, en el *Dictamen 160/2009, Tomo 270, Página 147*, sostuvo que del análisis de las actuaciones y antecedentes del caso, en su opinión, se puede observar una insuficiente estructura jurídica para sustentar el acuerdo amistoso. Claramente recuerda el Sr. Procurador la doctrina mencionada párrafos atrás, en tanto *“que la decisión de adoptar medidas de esta naturaleza, requiere de un análisis de naturaleza político ajeno a la función específica que le cabe a este Organismo Asesor de derecho (v. Dictámenes 257:145; 259:233 y 263:81, entre muchos otros)”*, en esta oportunidad infirió que *“destaco la existencia de opiniones precedentes que dan cuenta, por un lado, de la falta de recaudos de Derecho necesarios para justificar y legitimar -en el caso concreto- un proceso de solución amistosa ante la CIDH y, por otro, la improcedencia jurídica de llevar adelante el procedimiento transaccional como fuera proyectado en el borrador en análisis, incluso, prescindiendo, de la eventual admisibilidad o no respecto de la petición de los involucrados, que pueda, oportunamente, efectuar la CIDH”*. Se sostuvo que frente a la falta de agotamiento de la vía interna y a otras particularidades del caso que *“Considero entonces que, si bien es resorte de la autoridad política decidir si resulta procedente llegar a una solución amistosa en el presente caso, estaríamos en estos actuados frente a una petición que no cuenta aún con un Informe de Admisibilidad por parte de la CIDH, circunstancia que, aunque no represente un obstáculo formal para iniciar una solución amistosa entre las partes, sumada a todo lo precedentemente expuesto, impone extremar los recaudos de estudio en cuanto a sus consecuencias (en igual sentido, v. Dictámenes*

250:292 en cita, V, Punto 3)”. En su punto 8 el Procurador sostuvo que: *“Por todo lo expuesto hasta aquí, considero que, desde el punto de vista jurídico, la medida cuyo dictado se pretende no puede prosperar. Sin perjuicio de ello, recuerdo que los dictámenes de esta Procuración del Tesoro de la Nación constituyen opiniones obligatorias para los integrantes del Cuerpo de Abogados del Estado, más no para las autoridades con competencia para resolver, las que pueden apartarse de ellos fundadamente (v. Dictámenes 257:113; 255:639; 254:382 y 574, entre otros)”*.

Es necesario advertir, como se observa, antes de llegar a un acuerdo el Estado conforma su voluntad jurídica y política por medio de un detallado andamiaje jurídico administrativo de control y gestión, de acuerdo a la ley, para luego, si es que se dan los requisitos de legalidad, por imperio del art. 99 inc. 1 de la Constitución Nacional, decida arribar o no al Acuerdo Amistoso en cuestión, lo que implica una decisión política con claros efectos jurídicos sobre la obligatoriedad del acuerdo. Dicha obligatoriedad, también se fundamenta dentro del Sistema Interamericano de Derechos Humanos y dentro de los principios generales del Derecho Internacional. Y a fortiori, interpretamos que su incumplimiento es causa de responsabilidad internacional. Hacia allí seguramente, avanzará nuestra jurisprudencia de la CSJN.

Hemos llegado a un punto que las evidencias dejan ver la propuesta que trae esta parte de la tesis. Resulta imperativo, como medio de acceso a la justicia, dentro del derecho privado y desde el derecho público, se instrumenten procedimientos amistosos, donde los jueces de la constitución y dentro de los procedimientos administrativo tributarios, como parte de su deber de aplicar los Convenios y Pactos de DH, y su procedimientos, doctrina, jurisprudencia e interpretaciones auténticas, participen de manera activa de la resolución del conflicto previo a tratar el fondo del litigio, al estilo de la propia CIDH y de esa forma de efectivice y garantice el acceso. Se supere la concepción de un procedimiento administrativo fundado en la discrecionalidad unilateral del Estado para pasar a un sistema de resolución de disputas vinculado con la bilateralidad de las decisiones más la participación activa dentro del procedimiento del ciudadano o del contribuyente, como un



mecanismo complementario de acceso a la justicia y en especial, dentro de la fiscalidad internacional<sup>1121</sup>.

Por últimos, diremos que la imposibilidad de que el contribuyente pueda obtener una resolución justa conforme las garantías del debido proceso, aplicable a la fiscalidad internacional, acerca de la controversia que involucra a ambos Estados y a los contribuyentes vinculados por el tratado ha llevado a proponer mecanismos alternativos como el arbitraje (receptado ya en el Modelo ILADT como se ha referido) o incluso la centenaria propuesta de una *Tax Court International* que dirima los conflictos y unifique la interpretación de las normas Convencionales, discutidos primigeniamente en las V Jornadas IFA y subsiguientes y en varios foros internacionales como la CCI, OCDE, ONU, Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de la ILADT y que fueron las base para las modificaciones del Modelo Convenio 2008 y de sus comentarios, basados en importantes estudios.

Una alternativa de *legge ferenda* a estas propuestas, que generalmente son miradas con reparo por los países latinoamericanos allí cuando implican una prórroga de jurisdicción, podría ser la de impulsar el acceso en primer término a la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) y cuando no pueda resolverse y de la controversia surjan aflicciones a las garantías constitucionales de índole procesal o materiales vinculadas con la propiedad del contribuyente, la denuncia a la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH).

Se observa, curiosamente, que la Comisión presenta un Procedimiento Amistoso y de su práctica, surge un interesante número de acuerdos y cumplimientos en temas por demás de sensibles para los Estados y las víctimas<sup>1122</sup>.

---

<sup>1121</sup> Para la doctrina resulta evidente el estrecho vínculo existente entre los derechos humanos y el sistema interamericano de derechos humanos, conformado por la Comisión Interamericana de derechos humanos, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, la Corte Interamericana y sus instrumentos normativos. Esto deriva fundamentalmente en el nacimiento de un nuevo paradigma: *el control de convencionalidad*. CAMARGO GONZALEZ, I.: "Derechos Humanos y Control de Convencionalidad", en: *Estado Constitucional, Derechos Humanos, Justicia y Vida Universitaria. Estudio en Homenaje a Jorge Carpizo, Derechos Humanos*, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Tomo V, Vol. 1., México, 2015, p. 217 y ss., disponible en línea (06/08/2015): <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/8/3960/14.pdf>.

<sup>1122</sup> La OEA exteriorizó su interés en que la Comisión fortalezca el procedimiento de solución amistosa en el año 2011 a través del informe realizado por el Grupo de Trabajo Especial de Reflexión sobre el

La propuesta de aplicar los institutos de la Convención y del Pacto surgen de las enseñanzas del profesor Valdéz Costa, en tanto se refiere a que frente a una disputa de naturaleza tributaria, el derecho contemporáneo ofrece diversos ejemplos de la innovación de gran trascendencia consistente en la creación de órganos jurisdiccionales internacionales cuyos pronunciamientos son obligatorios para los Estados miembros. Uno de los ejemplos más destacados en esta materia es la Corte de Justicia de las Comunidades Europeas. Otro ejemplo a considerar es la reseñada Convención Interamericana de Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica<sup>1123</sup>.

### **2.8.1. LOS PROCEDIMIENTOS DE SOLUCIÓN AMISTOSA EN EL MARCO DE LA COMISIÓN INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS<sup>1124</sup>**

La Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) tiene como función principal la promoción y la defensa de los derechos humanos en las Américas. Dentro de sus funciones y competencias encontramos a la de la facilitación amistosa de conflictos.

---

Funcionamiento de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (OEA, Informe del Grupo de Trabajo Especial de Reflexión sobre el funcionamiento de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos para el fortalecimiento del Sistema Interamericano de Derechos Humanos para la consideración del Consejo Permanente, OEA/Ser.G. GT/SIDH-13/11 rev.2, 13 de diciembre de 2011, p.13-14).

<sup>1123</sup> Puede verse en Valdés Costa, R.: *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1992, p. 16 y ss. Posiciones seguidas por el Dr. Adolfo A. Iriarte Yanicelli en la conferencia titulada la Fiscalidad Internacional frente a la resolución de conflictos, mirada interamericana, influencia del Profesor R. Valdés Costa, pronunciada el 31 de Mayo de 2013 en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional del Litoral en el marco de las Jornadas Homenaje al Profesor Ramón Valdés Costa “Visión actual del Derecho tributario. Aspectos Conflictivos y Novedosos en la materia y ampliadas en su tesis doctoral culminada y para la lectura en la Universidad Complutense de Madrid, titulada *“Los Procedimientos Amistosos en el Derecho Internacional Tributario. Propuesta Interamericana”*, analiza la posibilidad de resolver conflictos fiscales internacionales por parte de la Comisión y la Corte, sorteando algunas dificultades y prejuicios al respecto. Parte de la idea de su Director, el Catedrático español Fernando Serrano Antón, quien afirma que se trata de un modelo estructuralmente muy interesante, basado en la protección judicial de los derechos humanos en Europa, refiriéndose a la Corte Europea de Derechos Humanos, pudiendo ir en contra de los intereses de un Estado. La labor de este tribunal consiste en la protección de los derechos fundamentales y en buscar distintos tipos de reparaciones al igual que su homónimo Interamericano, quizás éste último un poco más original e intenso en sus reparaciones.

<sup>1124</sup> Puede verse nuestro análisis en: IRIARTE YANICELLI A., y otros, “Los Procedimientos Amistosos como Mecanismos Complementarios para Acceder a la Justicia (Especial Referencia al Derecho Público)”, en: FLORES, O (Dir.), AA.VV.: *Tratado de Acceso a la Justicia*, Ed. Universidad Nacional de Tucumán (EDIUNT), San Miguel de Tucumán - República Argentina, 2015.

Con referencia al sistema de peticiones individuales se establece un procedimiento cuya finalidad es determinar la responsabilidad internacional de los Estados por violaciones a los derechos humanos, también prevé la posibilidad de que en cualquier etapa del examen de una petición o caso sea posible llegar a una solución amistosa del asunto, fundada en el respeto a los derechos humanos establecidos en la Convención, la Declaración Americana y otros instrumentos regionales de protección de los derechos humanos.

La solución amistosa no constituye una decisión sobre el fondo del asunto planteado ante la Comisión, como se dijo, el acuerdo de carácter voluntario al que lleguen las partes puede incluir la aceptación y el reconocimiento público de responsabilidad por parte del Estado, como en efecto ha sucedido en un amplio número de casos y una reparación<sup>1125</sup>.

El mecanismo de solución amistosa permite generar espacios de diálogo entre peticionarios y Estados, donde estos pueden alcanzar acuerdos que establecen medidas de reparación beneficiosas para las presuntas víctimas de la situación denunciada y muchas veces la sociedad en su conjunto.

---

<sup>1125</sup> El primer antecedente de puesta en marcha de un procedimiento amistoso está representado por el caso “Miskitos”. Dicho precedente parte de la denuncia presentada en febrero de 1981 contra el Estado de Nicaragua, sobre la situación de los derechos humanos de un sector de la población de origen miskito. Se alegaba en la denuncia la represión masiva de indígenas miskitos pertenecientes a las comunidades de Asang y San Carlos que habrían sido víctimas de ejecuciones extrajudiciales, desapariciones forzadas, detenciones ilegales y violaciones a los derechos de propiedad y, libertad de movimiento y residencia. Tomando en consideración la referida denuncia y las observaciones efectuadas por la Comisión en el marco de una visita especial realizada en mayo de 1982, la CIDH adoptó un informe especial sobre la situación de los derechos humanos de la población miskito, que contemplaba un análisis de la controversia y recomendaciones en torno a la protección de los derechos vulnerados (CIDH. *Informe sobre la situación de los derechos humanos de un sector de la población nicaragüense de origen miskito*, OEA/Ser.L/V/II.62 doc. 10 rev. 3, 29 de noviembre de 1983). Frente al informe el gobierno de Nicaragua propuso que la Comisión asumiera la función de órgano de solución amistosa. La Comisión aceptó el pedido. El 30 de septiembre de 1983, la CIDH solicitó al gobierno el cumplimiento de las medidas que consideraba imprescindibles. Estas medidas incluían “el indulto o amnistía de todos los miskitos detenidos con motivo de los sucesos ocurridos a partir de diciembre de 1981 y la celebración de una conferencia con amplia participación de los líderes miskitos representativos de los diferentes sectores de esa población”. Todo ello como condición para seguir adelante con el procedimiento amistoso. Este precedente es por demás de importante, atento a que con anterioridad no era práctica de la Comisión ponerse a disposición a los fines de facilitar un acuerdo. Por ejemplo en la causa Rodríguez Vs. Honduras, del año 1981, frente al planteo de Honduras sobre la inadmisibilidad de la demanda por no haber iniciado de manera previa el procedimiento amistoso, la Comisión entendió que “(...) que el procedimiento de solución amistosa no tenía carácter imperativo y que no era posible llevarlo a cabo por dos razones: por un lado, la falta de cooperación y reconocimiento de responsabilidad por parte del gobierno; y por otro lado, los derechos vulnerados en este caso, que a su entender no podían ser restituidos a través de la conciliación entre las partes (...)” (Corte IDH. Caso Velásquez Rodríguez Vs. Honduras. Sentencia de 26 de junio de 1987. Excepciones Preliminares. Sentencia de 26 de junio de 1987. Serie C No. 1, párr. 43.).

Para los peticionarios y las víctimas de violaciones de derechos humanos, el procedimiento de solución amistosa abre la posibilidad de dialogar y acordar con el Estado los términos de la reparación de las afectaciones producidas por la violación a sus derechos y de obtener una resolución más rápida del conflicto. Por otra parte, para el Estado, el arreglo amistoso permite concluir la controversia, demostrar su compromiso de respeto y garantía de los derechos humanos y el cumplimiento de buena fe de las obligaciones asumidas en la Convención Americana y otros instrumentos regionales de protección de los derechos humanos. El procedimiento se basa en la voluntad de las dos partes y en consecuencia, el acuerdo de solución amistosa se fundamenta en sus respectivos deseos y necesidades<sup>1126</sup>.

La efectividad del procedimiento amistoso descansa de manera primordial en dos pilares esenciales: la voluntad de las partes de llegar a una solución amistosa del asunto y el cumplimiento de las medidas de reparación que contempla el acuerdo de solución amistosa, las cuales deben garantizar el respeto de los derechos humanos reconocidos en los instrumentos regionales. En relación con este último, resulta clave que en los acuerdos de soluciones amistosas solo se incluyan aquellas medidas que de manera franca y realista se puedan cumplir; así como los marcos temporales en los que se pueden llevar a cabo, teniendo presente que una vez se suscribe el acuerdo de solución amistosa, los Estados tienen el deber de cumplir cabalmente y de buena fe con los compromisos asumidos en este, los que son además obligatorios para las partes.

Como bien lo recalca el informe sobre el impacto de los procesos de solución amistosa realizado por la CIDH, la Comisión Interamericana cuenta con una experiencia de casi tres décadas en la facilitación de acuerdos de solución amistosa entre peticionarios y Estados.

---

<sup>1126</sup> Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH): Informe sobre el Impacto del Mecanismo de Solución Amistosa, OEA/Ser.L/V/II, Doc. 45/13, 18 de diciembre de 2013, p. 2 y ss., disponible en: [http://www.oas.org/es/cidh/soluciones\\_amistosas/docs/Informe-Soluciones-Amistosas.pdf](http://www.oas.org/es/cidh/soluciones_amistosas/docs/Informe-Soluciones-Amistosas.pdf).

### **2.8.1.1. El Sistema Interamericano en Funcionamiento<sup>1127</sup>**

El *Sistema Interamericano de Derechos Humanos* está compuesto por dos órganos de protección de acuerdo con lo establecido en la parte II de la Convención ADH<sup>1128</sup>. Los procesos amistosos se podrán sustanciar en dichos órganos, es decir, dentro de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos y la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

El art. 48 1.f de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscripta en San José de Costa Rica el 22 de noviembre de 1969, en la Conferencia Especializada sobre Derechos Humanos, se incluyó al proceso de solución amistosa<sup>1129</sup>.

La República Argentina prestó su consentimiento para obligarse a la Convención ADH el 14 de agosto de 1984, depositando el instrumento de ratificación con fecha 5 de septiembre de 1984 en la Secretaría General de la Organización de Estados Americanos (OEA).

En dicho instrumento de ratificación la República Argentina reconoció la competencia de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos y de la Corte Interamericana de

---

<sup>1127</sup> PIZZOLO C.: *Sistema Interamericano*, La Denuncia ante la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, El proceso ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Informes y Jurisprudencia, Ediar, Bs. As., 2007. HITTERS J. C., y O. L. FAPPIANO, *Derecho Internacional de los Derechos Humanos*, Tomo II, Volumen 3, Ediar, Bs. As., 2012.

<sup>1128</sup> A diferencia del Sistema Interamericano, la Corte Europea de Derechos Humanos antes de las modificaciones introducidas en 1982 no existían disposiciones específicas sobre la solución amistosa. En el año 1987 se dota de competencias al Consejo de Ministros a los fines del arreglo amistoso. En el año 1998 la institución del proceso de acuerdo amistoso se canalizará de manera exclusiva en la Corte Europea. En la práctica europea como interamericana, los procesos de solución amistosa son un paso previo a la intervención de la Corte Europea o de la Comisión Interamericana y en su caso a la Corte Interamericana. Dentro de la Corte Interamericana, los procedimientos amistosos no son una práctica habitual. La Corte Interamericana utilizó el procedimiento amistoso en casos de allanamiento y desistimiento (como vía indirecta), llegándose a un acuerdo entre las partes, la particularidad es que no se suspende la vía de reparación ya que la misma es decidida por la Corte. Dicho procedimiento ante la Corte Interamericana no es en puridad el procedimiento de solución amistoso propiciado por la Comisión e investigado en la presente. Dicho esto, dejamos en claro que los procedimientos amistosos ante las Cortes no integran el objeto de la presente investigación, no renunciando a una importancia innegable de los mismos. Por último, realizaremos una breve mención al sistema africano de derechos humanos, para luego ocuparnos de Convenciones particulares que incorporan el procedimiento, con más o menos matices.

<sup>1129</sup> PIZZOLO C.: (2007, p. 175).

Derechos Humanos, por tiempo indefinido, sobre los casos relativos a la interpretación y aplicación de la citada Convención (art. 45 y 62 de la Convención).

Es dable advertir que la Convención fue incorporada en la reforma constitucional de 1994, dentro del artículo 75 inc. 22, con jerarquía constitucional al ordenamiento jurídico interno.

El procedimiento de protección de los derechos humanos se inicia con la petición ante la Comisión de cualquier persona o grupo de personas o entidades no gubernamentales legalmente reconocida en uno de los Estados miembros de la OEA que contenga una denuncia o queja de violación de la Convención por un Estado Parte (art. 44 de la Convención).

Una vez presentado el caso a la Comisión IDH, ésta estudia la admisibilidad de la presentación, de conformidad con el artículo 46 de la Convención. En el caso que la Comisión reconozca la admisibilidad de la petición, se da vista al Gobierno del Estado presuntamente responsable de la violación alegada con el objeto de que informe sobre ello dentro de un plazo razonable (artículo 48 punto a – e). Recibida la respuesta, la Comisión examina el caso, investiga, pide asistencia al Estado Parte y se pone a disposición de las partes para lograr una solución amistosa (artículo 48.1 f de la Convención).

Desde el punto de vista de las vías de solución dentro de los problemas que pueden sucederse en los Derechos humanos y fundamentales, en el sistema europeo (anterior a la puesta en marcha del protocolo N° 11 de 1998 que deroga la Comisión Europea) e interamericano, la solución amistosa se atribuyó, de manera expresa, a la Comisión. Pero existen varios casos en que los acuerdos se realizaron dentro del proceso ante la Corte IDH.

Dentro de las razones que pueden encontrarse es que se trata de un órgano internacional de naturaleza no jurisdiccional o extrajudicial, cuya actividad no es propiamente contenciosa, y por ello según nos informa la doctrina interamericana, está en mejores condiciones de realizar una conciliación, una mediación y/o facilitación. Sin embargo, no habría para esta doctrina, un fundamento jurídico sólido para impedir que la

solución amistosa se dé en el seno de la Corte Interamericana o Europea de Derechos Humanos<sup>1130</sup>.

En la actualidad, tanto la Corte Interamericana como la Corte Europea de Derechos Humanos, tiene dentro de sus competencias, de manera previa al análisis del fondo del conflicto y a la determinación de existencia de condena y reparación, el proceso de solución amistosa. Lo cierto es que en cualquier etapa del procedimiento las partes pueden pedir el desarrollo de un procedimiento de este tipo, como se dijo.

Art. 48: La Comisión, al recibir una petición o comunicación en la que se alegue la violación de cualquiera de los derechos que consagra esta Convención, procederá en los siguientes términos: (...) 48.1.f. *Se pondrá a disposición de las partes interesadas, a fin de llegar a una solución amistosa del asunto fundada en el respeto a los derechos humanos reconocidos en esta Convención.*

Esta previsión es complementada con el Art. 40 del Reglamento de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, aprobada por la Comisión en su 137° periodo ordinario de sesiones, el 13 de noviembre de 2009 y modificada el 2 de septiembre de 2011 y el 1° de marzo de 2013, vigente esta última modificación desde el 1° de agosto de este año.

Los artículos, en definitiva establecen, que la Comisión, en cualquier etapa del examen de una petición o caso en el que se alegue una violación a los derechos humanos, por iniciativa propia o a solicitud de las partes, se pondrá a disposición de éstas, a fin de llegar a una solución amistosa del asunto fundada en el respeto a los derechos humanos establecidos en la Convención, la Declaración y otros instrumentos aplicables. El procedimiento de solución amistosa se iniciará y continuará con base en el consentimiento de las partes. Cuando lo considere necesario, la Comisión podrá encomendar a uno o más de sus miembros la tarea de facilitar la negociación entre las partes.

El procedimiento dentro del sistema interamericano se completa con los arts. 49 de la Convención, 37.4, 40. 48 y 64.1 del Reglamento de la CIDH que serán tratados cuando nos

---

<sup>1130</sup> SALGADO PESANTES, H.: "La Solución Amistosa y la Corte Interamericana de Derechos Humanos", Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, en: [www.juridicas.unam.mx](http://www.juridicas.unam.mx), disponible (12.10.2015): <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2454/6.pdf>

ocupemos del procedimiento. Se completa dicho régimen jurídico con el art. 23.2. del Estatuto de la CIDH que infiere que para el caso de no llegar a la solución amistosa referida en los artículos 44 a 51 de la Convención, la Comisión redactará dentro del plazo de 180 días el informe requerido por el artículo 50 de la Convención.

Art. 50 de la Convención: 1. De no llegarse a una solución, y dentro del plazo que fije el Estatuto de la Comisión, ésta redactará un informe en el que expondrá los hechos y sus conclusiones. Si el informe no representa, en todo o en parte, la opinión unánime de los miembros de la Comisión, cualquiera de ellos podrá agregar a dicho informe su opinión por separado. También se agregarán al informe las exposiciones verbales o escritas que hayan hecho los interesados en virtud del inciso 1.e. del artículo 48; 2. El informe será transmitido a los Estados interesados, quienes no estarán facultados para publicarlo; 3. Al transmitir el informe, la Comisión puede formular las proposiciones y recomendaciones que juzgue adecuadas<sup>1131</sup>.

### III. PALABRAS FINALES

Consideramos oportuno manifestar unas palabras finales, centradas en el último capítulo analizado. La tendencia postmoderna está reflejada en la *concertación*, *cooperación* y *coordinación* de los Estados y las personas perjudicadas por sus políticas, en nuestro caso por los actos de las Administraciones Tributarias. Los cambios de paradigmas vinculados con el marco teórico del Estado de Derecho Constitucional y Convencional, modificaron la visión que tradicionalmente se tenía de los procedimientos internacionales, donde las personas no tenían participación alguna y estaban representadas solo Naciones Soberanas, incluso de procedimientos administrativos puramente discrecionales. Hoy se requiere como elementos transformadores del procedimiento amistoso incorporar reglas claras de procedimiento al mismo en el Derecho Nacional, dotándolo al contribuyente afectado de una mayor participación en todas las etapas del procedimiento.

---

<sup>1131</sup> Puede verse: HITTERS J. C., y O. L. FAPPIANO: (2012, p. 1555).



Entendemos necesario la incorporación dentro de la fase administrativa nacional de técnicas de resolución de conflictos vinculadas con la facilitación, mediación, conciliación, dictamen determinante de los hechos, siguiéndose las técnicas de la cooperación Fisco – Contribuyente. Dotar de autonomía y transparencia a las Autoridades Competentes es primordial para cumplir con las garantías que ordenan el procedimiento, sobre todo su independencia. Más allá de las reformas propuestas, el hecho que las AC deban aplicar los principios desarrollados en el presente trabajo sobre los derechos fundamentales aplicables, la justicia tributaria, el derecho a impugnar los actos de la administración tributaria, el principio de tutela jurisdiccional efectiva, las garantías resolutorias dentro de los procedimientos administrativos, el principio de juridicidad, la búsqueda de la verdad objetiva, además de los principios del Derecho internacional público moderno que transforman la materia, nos podría hacer pensar sobre la obligación de resolver implícita que tienen los Estados como parte contratante de un tratado y las obligaciones asumidas, incluso la resultante del art. 25 del CDI, “el procedimiento amistoso”.

Haciéndonos cargo de las críticas a la alternativa propuesta para Latinoamérica, sin renunciar claro está a todas las otras que hemos tratado incluso la incorporación del arbitraje como tercera fase 1 del MAP cuando las AC no han podido dar respuesta al contribuyente, están relacionadas con la desventaja que ostenta tanto la Comisión IDH como la Corte, incluso el TEDH, vinculadas con la diferencia que existe con los conflictos internacionales tributarios y la ponderación de intereses que realizan dichos tribunales con los que deberían realizar. En un conflicto de naturaleza tributaria internacional tendremos al menos tres centros de intereses diferentes. Mientras que en la materia de Derechos Humanos o incluso en otras materias, solo dos.

La apreciación mencionada no es enteramente cierta, pues en muchas causas han participado más de un Estado en la vulneración de Derechos Humanos y la resolución ha sido exitosa. Además, las críticas mencionadas podrán hacerse a muchos tribunales internacionales o foros arbitrales que se han utilizado, por ejemplo dentro de la OMC, solo son partes los Estados, dentro del CIADI el conflicto se traba entre un Estado y el inversor extranjero, al igual que el Arbitraje de inversiones de la CCI o dentro del marco de la CPIJ. No tenemos un traje a medida para la resolución de conflictos internacionales tributarios, toda instauración dentro de un foro o tribunal existente implicará un esfuerzo de adaptación

y nada se podrá hacer sin la voluntad política de los Estados involucrados, conforme los principios del Derecho internacional público. Seguro que la solución idónea, desde un plano teórico, sería la instauración de un Tribunal Fiscal Internacional, que ha sido propuesto hace más de una centuria. Entendemos que dichas propuestas están más cerca de la utopía que de la realidad, por los altos costos que implicaría la medida frente a las crisis económicas internacionales que hoy atraviesan muchos Estados del mundo entero.

Por ello consideramos que somos parte de la doctrina que avizora un procedimiento amistoso reforzado en las garantías y principios del Derecho establecidos, proactivo, reformulado, independiente, transparente y flexible, con Estados colaborativos e incentivados, complementados o suplementados con diversos tipos de técnicas resolutivas, en ambas fases del mismo, y con la debida participación del principal afectado, tenderá a ser más eficiente y efectivo con el transcurso de los años y sobre todo, incentivándose el uso del mismo.



## CAPÍTULO VI

### CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

1. En estos últimos años estamos transitando dentro de un cambio estrepitoso sobre la filosofía de resolver los conflictos y tratar de prevenirlos dentro de los esquemas generales del Derecho. Este cambio es trasladado a la materia que nos ocupa, el Derecho Fiscal Internacional. El movimiento representa la huida hacia mecanismos basados en acuerdos sobre la resolución de disputas (*Agreement Dispute Resolution*) que trasvasan la mera negociación entre las partes involucradas en el conflicto, asentándose sobre terceras personas u organismos, mediadores, facilitadores, imparciales, neutrales e independientes, hasta llegar a las ya conocidas técnicas arbitrales internacionales, en todas sus variante y tipos, incluso a los Tribunales o Corte internacionales existentes.
2. La Fiscalidad Internacional no resulta extraña a dichos avances del Derecho. Los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir el Fraude Fiscal Internacional, al igual que la gran mayoría de Tratados internacionales, son una fuente inagotable de conflictos producidos por en su interpretación y aplicación discordante y deben ser resueltos mediante técnicas de resolución de conflictos derivadas del Derecho Internacional Público. En este punto, existe una pluralidad o comunidad de intereses contrapuestos que deben ser armonizados y resueltos por medio de cláusulas de resolución de conflictos, a nivel internacional, que además, garanticen una interpretación y aplicación común entre ambas jurisdicciones fiscales, para ambos Estados y los principales interesados, los contribuyentes, en sentido amplio de la expresión.
3. Los primeros Tratados internacionales que coordinaron la jurisdicción tributaria de cada uno de los Estados, pensaron en la inclusión de una cláusula de resolución de

la totalidad de los conflictos que podían sucederse dentro del Derecho Fiscal Internacional, incluso la creación de Organismo Consultivo o un Tribunal que resolviese los conflictos de manera obligatoria, dentro de la Sociedad de Naciones, a partir de 1921.

4. Tradicionalmente los Convenios para Evitar la Doble Imposición han incorporado en su clausulado al procedimiento amistoso. El Procedimiento Amistoso se encuentra regulado en el art. 25 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MC OCDE), en el art. 25 de los Modelos de Convenio de Naciones Unidas (MC ONU) y en el art. 26 del Modelo de los Estados Unidos de Norteamérica.
5. El principal punto débil, el talón de Aquiles del Procedimiento Amistoso, es que está fundado en un marco teórico del Derecho Internacional Público derivado de un Estado de Derecho Legal y no del Estado de Derecho Constitucional y Convencional. En dichos términos, el contribuyente u obligado tributario es excluido como parte interesada dentro del Procedimiento Amistoso en la totalidad, sin importar su condición de principal perjudicado, afectado y damnificado.
6. La Organización de Cooperación y Desarrollo Económico durante los últimos diez años se ha ocupado de transparentar, regular, identificar la problemática y proponer avances significativos sobre el Procedimiento Amistoso. Dichos impulsos nos hacen pensar en que no creemos que el Procedimiento Amistoso esté *superado*, ni en *decadencia*, se trata de un procedimiento que muchas veces ha dado buenos resultados, en algunos Estado más que en otros, sobre todo en los países desarrollados. Sin duda alguna, pensamos, para lograr mayores grados de eficiencia y efectividad, el procedimiento debe ser *reformulado y reforzado*, a los fines de cumplir con su principal objetivo que es evitar la doble imposición internacional y la discriminación fiscal internacional. Desde Latinoamérica, debemos regularlo dentro de las legislaciones internas como un mecanismo que garantice un debido

proceso objetivo y, de esa forma, limitar al máximo la pretendida *discrecionalidad* de la administración sobre éste punto.

7. Desde la Argentina, poco y nada, se ha debatido, sobre la necesidad de reglamentar el Procedimiento Amistoso al que debe recurrirse eventualmente cuando existe un conflicto derivado de la aplicación e interpretación de normas locales y de normas incluidas en los Tratados para evitar la doble imposición, que colisionen entre sí, respecto de un determinado contribuyente; y en el caso de existir reglas superiores derivadas de un Convenio Bilateral para evitar la doble imposición internacional, en materia de impuestos sobre las rentas o sobre capitales, por posibles conflictos con la legislación interna de ambos países.
8. Podríamos conceptualizar al procedimiento estudiado, dentro de un primer aporte, de la siguiente forma. El concepto cubre el enfoque y los aspectos institucionales estudiados:

El Procedimiento Amistoso (*MAP, por sus siglas en idioma inglés*) es una institución del Derecho Fiscal Internacional, perteneciente al Derecho Internacional Público. Es un conjunto unificado de instrumentos, mecanismos o procedimientos de resolución que comprenden a la totalidad de los conflictos internacionales fiscales no resueltos por los procedimientos administrativos tributarios internos relacionados con la aplicación e interpretación de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición y con Prevenir el Fraude Fiscal Internacional y con las reglas del propio Convenio, entre las Autoridades Competentes en su representación de los Estados Contratantes, a instancias del Estado o de los Contribuyentes, siguiendo los principios de la cooperación internacional y las técnicas de la negociación internacional. Su fundamento jurídico está relacionado con las garantías del contribuyente, en la negociación y un posterior acuerdo, en algunos casos potestativo entre los Estados, respetuoso de los principios del Derecho internacional. Su finalidad principal es evitar la doble imposición internacional, jurídica como económica y la discriminación del inversor extranjero. El resultado positivo del procedimiento es un *acuerdo amistoso* entre los

Estados en conflicto, obligatorio para las partes y para los interesados en él mismo, es decir los Estados y el Contribuyente, siempre que éstos últimos así lo acuerden. El Procedimiento Amistoso puede ser “complementado” con otros procedimientos amigables habitualmente aceptados por el Derecho Internacional Público (Art. 33 de la Carta de NU), incluso por el mecanismo del Arbitraje Internacional o Tribunales Internacionales, si es que las partes así lo acuerdan dentro del Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional, u otros instrumentos internacionales usuales.

9. En el caso de España, el Real Decreto 1794/2008, del 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimientos Amistosos en materia de imposición directa, desarrolla una idea del procedimiento dentro de la exposición de motivos. Establece que los Procedimientos Amistosos constituyen un mecanismo de solución de conflictos entre dos Administraciones tributarias cuando la actuación de una o de ambas Administraciones produce o es susceptible de producir una imposición no conforme con el Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre ambos Estados, o puede producir una doble imposición. Constituyen, por tanto, un mecanismo suplementario para solucionar problemas no resueltos en otras disposiciones de los Convenios. Entre las cuestiones que se pueden reprochar a la definición de Procedimiento Amistoso contenida en el Real Decreto 1794/2008 de España y sostenida por parte de la doctrina española, está dada por el hecho de que el mecanismo de resolución lo titularizan los Estados, únicos sujetos del Derecho internacional y no las Administraciones Tributarias, más allá que en la práctica se deleguen a dichos organismos la representación del Estado.
10. El MAP es extraordinario a los procedimientos administrativos y tributarios típicos domésticos. Tanto es así que coexiste con los mismos. La finalidad del MAP está relacionada, en primer término, por ser un instrumento de resolución de conflictos, con naturaleza de un procedimiento administrativo especial e internacional. El MAP es un importante mecanismo de coordinación, cooperación y asistencia desde el punto de vista de las relaciones internacionales financieras, a nivel internacional.
11. Además, con el término *procedimiento amistoso* hacemos hincapié en todo el procedimiento desde un punto de vista unitario y en su conjunto compuesto por

cada una de sus fases, tanto nacional como internacional y por la totalidad de procedimientos que componen el conjunto, desde su nacimiento ante el Estado de la residencia o nacionalidad, según el caso, hasta la fase internacional cuando se produce la negociación amistosa del acuerdo y se deja el término, *Acuerdo Amistoso* o *Acuerdo Mutuo* para designar, al resultado positivo del Procedimiento Amistoso, es decir el *acuerdo amistoso*. Es pues por ello que afirmamos que el mismo no es un sólo procedimiento, sino un conjunto unificado de procedimientos, y la necesidad que se conformen de manera unitaria está dada por su identidad frente a un mismo fin, atento a que se confluyen a un mismo fin, cual es evitar la doble imposición internacional, jurídica como económica.

12. Es importante comprender que las partes *-los Estados-* no tienen obligación de llegar a un resultado amistoso. Pero sí la obligación de sentarse a negociar, de buena fe, conforme los fines y el objeto de los Tratados y por cualquier medio, siguiéndose para ello el principio del informalismo dentro del Derecho Administrativo y dentro del Derecho internacional público, según la etapa resultante del procedimiento. El hecho de los estándares de buena fe, objeto y fin del tratado, garantías y derechos convencionales derivados del Estado de Derecho Constitucional y Legal, obligan implícitamente al Estado a tratar de solucionar la materia litigiosa, sea en la fase doméstica o nacional, o en la fase internacional. Es pues por ello, que se infiere que existe una obligación implícita de llegar a una solución al caso traído a discusión.
13. Entendemos que una de las principales características del Procedimiento Amistoso está relacionada con su carácter *amistoso, no adversarial, negocial, no judicial, no transaccional y no arbitral*. Asimismo, su naturaleza jurídica no es equiparable o equivalente a la *amigable composición* o *arbitraje de equidad*, como lo ha pretendido parte de la doctrina española y latinoamericana. Tanto la amigable composición como el arbitraje de equidad, son subespecies del instituto arbitral, que se diferencia de manera sustancial con el MAP, atento a que el tercero resuelve dentro del arbitraje definitivamente y dentro del MAP tradicional, el complemento que puede realizar un tercero dentro de la fase nacional o internacional, no es obligatorio ni vinculante.



14. Los objetivos del Procedimiento Amistoso son, en definitiva, la resolución del conflicto internacional tributario y la prevención del conflicto por medio de una de sus especialidades u objetos: la interpretación y aplicación de los mismos.
15. Tradicionalmente la doctrina ha separado el objeto del Procedimiento Amistoso en tres especies: a) *El Procedimiento Amistoso propiamente dicho, en sentido estricto, o para solucionar problemas o casos particulares, también denominado como litigioso.* b) *El Procedimiento Amistoso interpretativo;* c) *El Procedimiento Amistoso integrativo.* Entendemos que el objeto del Procedimiento Amistoso es mucho más amplio, es una cláusula de naturaleza procesal donde debería canalizarse la totalidad de los problemas de la fiscalidad internacional. Dicho objeto comprende los procedimientos amistosos para resolver los casos particulares o específicos planteados por los contribuyentes (art. 25. 1 y 2 del CMOCDE); Procedimientos Amistosos de tipo interpretativo (art. 25.3 primer párrafo del CMOCDE), Procedimientos Amistosos integrativo (art. 25.3 segundo párrafo); Procedimiento de Consulta entre Autoridades Competentes (art. 25.4 COMOCDE); Los Procedimientos Amistosos que canalizan Acuerdos Previos de Valoración (relación entre el art. 9.2 y el art. 25 del CMOCDE); Los Procedimientos Amistosos utilizados como medios probatorios dentro de recursos administrativos tributarios internos; Los Procedimientos Tributarios para el intercambio de información relacionadas con el caso (relaciones entre los art. 25 y 26 del MCOCDE); Los Procedimientos Amistosos dentro de Comisiones Mixtas; y por último, los Procedimientos Amistosos con cláusula complementaria de Arbitraje (art. 25.5 CMOCDE).
16. A los fines de terminar de cerrar la idea del Procedimiento Amistoso como una institución de la fiscalidad internacional, es importante comprender que, como todo procedimiento, nace como una garantía para el contribuyente o interesado y los Estados partes del conflicto fiscal internacional. Siempre deben existir y convivir con el procedimiento creado para Evitar la Doble Imposición un mínimo de garantías indisponibles, dentro de la esfera individual, las cuales no pueden postergarse ni invalidarse, infiriéndose que el contribuyente no forma parte del

procedimiento; y desde esa perspectiva, pretender construir un procedimiento similar al *kafquiano*, limitativo de Derechos. Toda persona tiene Derecho a una resolución fundada, a un proceso justo, sustanciado dentro de un tiempo oportuno y razonable, como garantías mínimas derivadas del Estado Convencional de Derecho y el Procedimiento Amistoso no es una excepción en dichos sentidos.

17. Desde la práctica procedimental se observa, dentro de la gran mayoría de las legislaciones y en especial Latinoamérica, una ausencia de reglamentación del art. 25 de los CDI suscriptos por los Estados, lo que sin duda alguna conspira en contra del principio de transparencia y seguridad jurídica. Ya en el año 1984 la OCDE recomendó enfáticamente la necesidad de la regulación específica del contenido del Procedimiento Amistoso. España ha seguido dicha práctica y tiene uno de los reglamentos más avanzados en la materia, lo que justifica el estudio en la presente a los fines de inspiración para Latinoamérica. Desde una mirada constitucional y de los Derechos y Garantías del Contribuyente, desde nuestras latitudes se debe garantizar que el Procedimiento Amistoso sea regulado por la legislación doméstica, incluso por Ley. Ello representa una de las principales garantías dentro del *debido proceso legal* y dentro del *Estatuto del Contribuyente*. En definitiva, hace a la seguridad jurídica y a la previsibilidad de los negocios jurídicos que se instrumentan a nivel nacional e internacional.
18. El ámbito de aplicación del procedimiento diseñado por las legislaciones domésticas, estará dado por las situaciones conflictivas dadas dentro de los Convenios. Su puesta en marcha solo debe instrumentarse en el caso que el CDI particular sea vulnerado en su interpretación y aplicación, y que un gravamen haya sido o vaya a ser aplicado, o surja inclusive una cuestión potencial sobre su aplicación y que las mismas no sean conformes con las reglas del Convenio internacional suscripto por las partes. Cuando no exista *concordancia* o *continuidad* entre una imposición aplicada en disconformidad con el Convenio (*imposición no conforme con el Convenio*) y del Derecho interno a la vez. El procedimiento estudiado se justifica, siempre y cuando, el Tratado internacional resulte afectado. Dentro de los conflictos habituales encontraremos: *Conflictos en la*

*Fuente (Conflicts of Source); Conflicto en la localización o asignación de la renta gravable (Conflicts of Allocation); Conflictos de Calificación o Caracterización (Conflicts of Characterization); Conflictos relativos a la Interpretación del Convenio y su relación con el Derecho interno; Conflictos en materia de Discriminación al Inversor No Residente; Conflictos de Precios de Transferencia.* A ellos pueden sumarse los conflictos que traerán aparejadas las modificaciones instrumentadas dentro del Plan de Acción BEPS y una posición por demás de agresiva, que sin lugar a dudas los generará.

19. También podemos observar, desde el punto de vista de la aplicación objetiva del Convenio, que el procedimiento y su resultado serán aplicados en ambos territorios de cada Estado contratante que ha suscripto el CDI y vincularán a dichas jurisdicciones. Es decir, está limitado a los Estados Contratantes y a los territorios que dan cuenta los Tratados. Además, las controversias deben versar sobre los impuestos comprendidos en los Tratados y en algunos casos sobre las situaciones de hechos descriptas dentro del mismo. Con referencia a impuestos no contemplados, el MAP se aplicará para el caso de impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan, inclusive para situaciones no comprendidas dentro del CDI de acuerdo con el MAP integrativo.
20. El ámbito subjetivo de aplicación del procedimiento está referido a las partes que integran el conflicto y los interesados. Recordamos que es un procedimiento entre Estados, pero al estar fundamentado en las garantías del contribuyente que puede ver aminorado su patrimonio como consecuencia de una doble imposición internacional y afectada su capacidad contributiva, se le debería dar el rol de interesado y de legitimado en función de dicho carácter. Debe darse mayor participación al contribuyente dentro del procedimiento, incluso reconocerles el estatus de parte, dentro del marco conceptual analizado en la presente.
21. Los sujetos de Derecho Internacional que participarán dentro del MAP serán los Estados representados por sus Autoridades Competentes y los Contribuyentes. Además, pensamos que deberían tener un rol similar, e integrarlos al procedimiento

a las Agencias Tributarias de los Estados involucrados. Lo cierto es que se integra a las Agencias Tributarias con rol de coadyuvante del procedimiento y al contribuyente no se le da la misma posición, situación que quebranta sin lugar a dudas, el principio de la igualdad procesal dentro de la relación tributaria establecida.

22. Las Autoridades Competentes, dentro del procedimiento, representan a los Estados, son las únicas “partes” del procedimiento, siguiéndose los esquemas tradicionales del Derecho internacional público. Más allá de lo manifestado, la necesidad de contar con una Autoridad Competente independiente nos hace proponer que la AC no sea idéntica o no se identifique con la Administración Tributaria que ha liquidado el impuesto contra el contribuyente. Sin embargo, se avizora la propuesta sobre la fiscalización, control e interpretación de los CDI desde una Agencia única frente al llamado contribuyente global, cuestión que consideramos en extremo negativa.
23. Conocer de manera precisa en qué momento inicia el Procedimiento Amistoso tiene una gran trascendencia a los fines de la suspensión del cobro compulsivo de la deuda tributaria y sobre la suspensión de los intereses de demora. Además, desde cuando se van a tornar operativos las obligaciones y derechos de los contribuyentes y obligados dentro del procedimiento.
24. La fase inicial, unilateral o nacional del MAP comprende desde el momento en que se produce un acto contra-convención y el contribuyente hace uso del derecho de petición, a los fines de evitar la doble imposición internacional. Si la reclamación es fundada y no existen causales de denegación, la Autoridad Competente debe declarar al procedimiento admisible, lo que será notificado al contribuyente.
25. Para la doctrina española, fundado en el REPA, el Procedimiento Amistoso se iniciará una vez admitida la solicitud. El Procedimiento Amistoso, a nuestro entender, conforme surge del análisis de los Convenios y de los Modelos Convenios

existentes, comienza cuando la persona detecta el agravio concreto o potencial y presenta el caso ante la Autoridad Competente del Estado de la residencia o nacionalidad en el caso de discriminación del art. 24. Comienza desde ese momento -con la solicitud- el Procedimiento Amistoso en su fase nacional. Luego, cuando es admitido el reclamo administrativo, prosigue con la fase internacional del procedimiento. Si la Autoridad Competente entiende que es fundada y justificada la presentación, pero no puede por sí mismo resolverlo, continuará adelante con el procedimiento notificando al otro Estado Contratante del Convenio que se ha iniciado un MAP, los términos del mismo, y acompañará toda la documentación a los fines de su evaluación.

26. Puede suceder el caso de que la AC entienda que el Procedimiento Amistoso no puede admitirse y lo deniega. La reglamentación para Latinoamérica y sobre todo en la Argentina debería indicar que en dichos casos el contribuyente tiene derecho a un recurso directo al máximo tribunal judicial para que evalúa, como instancia originaria, la denegación.
27. Sería deseable que el Procedimiento Amistoso tenga efectos suspensivos, como cualquier otro recurso administrativo tributario doméstico. Si no está regulado, es posible el pedido cautelar, conforme a antecedentes jurisprudenciales de la CSJN, de la suspensión de la ejecutoriedad del acto de liquidación, al igual que se suspendan los intereses y la aplicación de las sanciones tributarias hasta tanto contar con un resultado del procedimiento.
28. Si la Autoridad Competente entiende que es fundada y justificada la presentación, pero no puede por sí mismo resolverla, continuará adelante con el procedimiento notificando al otro Estado Contratante del Convenio que se ha iniciado un MAP, los términos del mismo, y acompañará toda la documentación a los fines de su evaluación. Pensamos que es factible que si no puede por sí mismo resolverlo, la reglamentación disponga que puede complementarse el procedimiento por la ayuda de un facilitador, mediador o negociador, como alternativa al procedimiento tradicional y dentro de la fase nacional. Es decir, cuando directamente observa la

AC que no puede resolver ella misma el conflicto fiscal internacional o por la facilitación de un tercero, dará comienzo con el Procedimiento Amistoso como fase internacional, primando desde dicho comienzo el principio de cooperación internacional y el de negociación de buena fe como mecanismo de resolución de conflictos.

29. La fase internacional del MAP comienza cuando la Autoridad Competente de uno de los Estados Contratantes presenta su caso ante la otra Autoridad Competente del otro Estado Contratante. Esta fase tiene 3 etapas bien definidas: a) el desarrollo del procedimiento; b) la terminación o finalización con Acuerdo Amistoso; c) la ejecución del Acuerdo. Ello debería estar contemplado expresamente por la reglamentación Latinoamericana. Puede suceder un cuarto supuesto, en algunos CDIs donde se admite el arbitraje tributario como mecanismo complementario del procedimiento, pasado un tiempo -fijado por el CDI- sin que las Autoridades Competentes hayan llegado a un Acuerdo Amistoso; el contribuyente podrá iniciar un arbitraje internacional tributario. Desde un punto de vista esquemático, éste último forma parte más bien del desarrollo del Procedimiento Amistoso.
30. Habiendo iniciado el procedimiento según los art. 25 1 y 2 del MCOCDE, éste se desarrolla dentro de la más absoluta libertad en las actuaciones entre los Estados. El Artículo 25.4 del MCOCDE es claro en afirmar que a fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso dentro del seno de una comisión mixta integrada por ellas mismas o por sus representantes.
31. En los casos en que el CDI prevea la creación de una comisión consultiva y no se haya alcanzado un acuerdo en el periodo establecido en el mismo, el contribuyente o en su caso el obligado tributario podrá solicitar la constitución de dicha comisión arbitral por las autoridades competentes para que la misma adopte una decisión sobre las cuestiones pendientes sin resolución.
32. Una de las características más problemáticas del Procedimiento Amistoso tradicional se encuentra en el hecho de que no necesariamente tiene que terminar

con un acuerdo que solucione la situación de imposición no conforme con el CDI. En la gran mayoría de los casos, cuando no existe una Comisión Arbitral que define el caso o el acuerdo es una obligación de las Autoridades Competentes en los casos de doble residencia, el procedimiento se extiende más allá de los plazos razonables incluso sin una resolución fundada. Ello contraviene los Derechos de la persona interesada en la eliminación de la doble imposición internacional. Los reglamentos de Procedimientos Amistosos deben ordenar dicha cuestión.

33. En primer término, por medio de una resolución de Acuerdo Amistoso que hace lugar al planteo del Contribuyente, se evita la doble imposición internacional y por lo tanto, se cumplen el objeto del Tratado y se ponen fin al litigio fiscal internacional. Es, pues, por ello que sostenemos que los Procedimientos Amistosos deben repensarse, incorporándose dentro de sus dos fases mecanismos complementarios, que en puridad no son alternativos a los mimos sino que lo hacen más eficientes y lo perfeccionan, desde el Derecho Internacional Público, teniendo a la vista el principio de tutela internacional y las garantías del contribuyente.
34. En segundo término, el Acuerdo Amistoso que ponga fin al MAP, suscripto entre las Autoridades Competentes, debe estar bien fundado, basado en el principio de jurisdicción, buena fe y ser objetivo, analizar en cada caso en función de sus propias circunstancias y no simplemente aplicando el resultado en otros casos y resoluciones arribadas. Así también las Autoridades Competentes deben ser coherentes en sus posiciones, aplicar el principio de reciprocidad y no variar el criterio en cada caso conforme los efectos recaudatorios por parte de la Hacienda Pública de los Estados.
35. En tercer término, los Acuerdo Amistosos para la solución de casos particulares, referidos a un caso concreto, no tienen que ser considerados como precedentes. Ni para el contribuyente ni para las Administraciones Tributarias de los Estados Contratantes, salvo que exista identidad.

36. En caso de aceptarse el acuerdo, un tema por demás de importante es su publicación. Pensamos que los Acuerdos Amistosos al tener naturaleza de acuerdos ejecutivos, deben necesariamente ser publicados en el Boletín Oficial del Estado.
37. Uno de los principales problemas que se presentan con habitualidad dentro del Derecho internacional es la ejecución de los acuerdos o laudos a los Estados. El acuerdo debe ser obligatorio para los Estados y tener efectos de inmediato sin necesidad del dictado de un acto administrativo posterior. Para el caso que exista omisión por parte de la Autoridad Competente, en el caso de una devolución, frente a ello el contribuyente debe poder acompañar su propia liquidación para poder seguir con el trámite.
38. Se deben coordinar todos los esfuerzos en dichos sentidos, debido a que en la actualidad estamos incurso dentro de una discontinuidad en la relación tributaria internacional, producto a la falta de cooperación de muchos Estados para resolver los conflictos fiscales internacionales, actitudes muchas veces contrarias a la interpretación y aplicación del Convenio, que debe realizarse de buena fe y siguiéndose su objeto y fin. La discontinuidad aludida debe ser combatida por una cuota de multilateralidad en la resolución de los conflictos. Es por ello que es por demás de importante la alternativa desarrollada dentro del Plan de Acción BEPS sobre un Tratado Multilateral, donde debe incorporarse una cláusula de resolución de conflictos, obligatoria y vinculante
39. Una alternativa interesante -dentro del Plan de Acción BEPS- es aquélla que contempla reforzar la idea de foro arbitral de la Corte Internacional de Justicia para cuestiones vinculadas con los conflictos fiscales internacionales, por un lado. Por el otro, que la nueva cláusula resolutive sea instrumentada dentro de un acuerdo multilateral. Por último, frente a la negativa de los Estados, en especial Latinoamericanos, de indagar sobre otros foros resolutivos, por ejemplo dentro de la OMC, que se caracteriza por una amplia aceptación de su jurisdicción en materia de Derecho Público, igualmente sensible que los impuestos. Diremos que la imposibilidad de que el contribuyente pueda obtener una resolución justa conforme



las garantías del debido proceso, aplicable a la fiscalidad internacional, acerca de la controversia que involucra a ambos Estados y a los contribuyentes vinculados por el tratado ha llevado a proponer mecanismos alternativos como el arbitraje (receptado ya en el Modelo ILADT como se ha referido) o incluso la centenaria propuesta de una *Tax Court International* que dirima los conflictos y unifique la interpretación de las normas Convencionales, discutidos primigeniamente en las V Jornadas IFA y subsiguientes y en varios foros internacionales como la CCI, OCDE, ONU, Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de la ILADT y que fueron las base para las modificaciones del Modelo Convenio 2008 y de sus comentarios, apoyados en importantes estudios.

40. A los fines de enriquecer las propuestas vinculadas con múltiples foros de resolución de Derecho Público (CIJ, OMC, TE), pensamos que frente a la negativa de muchos Estados, en especial Latinoamericanos, por razones vinculadas con el peso de las tradiciones más que por problemas legales o constitucionales y de voluntad política, de admitir la cláusula arbitral dentro de los CDI, podría resultar muy interesante el acceso a la revisión de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos o en Europa el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. En definitiva, la liquidación en exceso por una discordante aplicación de un CDI o la negativa por la simple negativa de iniciar un procedimiento amistoso, vulnera Derechos Humanos básicos y fundamentales.
41. Como propuesta, pensamos que puede resultar interesante y plenamente admisible para frente a la negativa o silencio de las AC la resolución de la totalidad de los conflictos dentro del MAP por la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, donde se podría habilitar una secretaría especial para el tratamiento de dichas cuestiones al igual de que Corte Internacional de Justicia. Desde este punto de vista cobra especial relevancia el principio de justicia formal y material dentro del MAP como imperativo del Derecho Convencional y del Estado de Derecho. Esta posición puede ser admitida sin muchas críticas desde Latinoamérica, donde se han aplicado los Derechos Humanos en la materia tributaria sin tantas dificultades y ha sido en

reiterados fallos tenido en cuenta por dicho organismo, al igual que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

42. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) en la referida sentencia de fecha 20 de septiembre de 2011, resolvió la demanda interpuesta por “*OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos*” contra Rusia (nº 14902/04) por infracción del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH) en relación con diferentes actuaciones tributarias de las autoridades y tribunales rusos: la perspectiva de la protección de determinadas garantías jurídicas esenciales de un Estado de Derecho, la "legalidad" de los procedimientos tributarios y procesos judiciales referidos a la regularización tributaria efectuada por las autoridades rusas en relación con una estructura de optimización fiscal articulada por el grupo petrolero ruso Yukos, que combinaba la utilización de precios de transferencia con el uso de entidades de escasa sustancia económica localizadas en zonas especiales de baja tributación ("*domestic tax havens*"). La sentencia refleja en buena medida la potencial protección que puede derivarse de la invocación del Convenio Europeo de Derechos Humanos frente a determinado tipo de actuaciones fiscales (excepcionales) que puedan ser calificadas como opresivas, arbitrarias o *pseudo* confiscatorias. También en Latinoamérica, desde la Corte Interamericana de Derechos Humanos, ha tratado una causa de Derecho Tributario, denominada como causa “Cantos”.
43. Además, se encuentra dentro del desarrollo de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos un instrumento más avanzado relacionado con un Procedimiento de tipo Amistoso. El mecanismo de solución amistosa, dentro del Sistema Interamericano, permite generar un espacio de diálogo entre peticionarios y Estados, donde éstos pueden alcanzar acuerdos que establecen medidas de reparación beneficiosas para las presuntas víctimas de la situación denunciada y muchas veces la sociedad en su conjunto. Mediante la adopción de un amplio abanico de medidas de reparación, numerosas víctimas de violaciones de Derechos Humanos han obtenido la restitución plena del derecho vulnerado o su reparación mediante la ejecución de medidas de satisfacción vinculadas a la investigación de los hechos y sanción de los responsables de las violaciones; el pago de una

compensación económica; medidas de rehabilitación o tratamiento médico; así como la adopción de medidas de reparación de carácter simbólico, como la celebración de actos de desagravio y la publicación de disculpas públicas. Asimismo, los acuerdos de solución amistosa han contemplado garantías de no repetición con las que se persigue evitar, en el futuro, la realización de hechos de la misma naturaleza denunciados ante la Comisión.

44. Es importante tener presente, que la Corte Interamericana de Derechos Humanos en reiterados pronunciamientos exigió a los jueces de los Estados suscribientes al *Sistema Interamericano de Derechos Humanos* que se conviertan en auxiliares suyos aplicando la Convención y el Pacto de San José de Costa Rica, así como sus sentencias a modo de *interpretación auténtica*, mediante un *Control Difuso de Convencionalidad*. Incluso dicha obligación es trasladada a los órganos administrativos de los Estados, como lo podrían ser las Autoridades Competentes dentro del Procedimiento Amistoso en la región, y transformarse, de este modo, en un procedimiento obligatorio. Podría ser interesantes, encontrar los canales de diálogo entre los dos procedimientos como un mecanismo alternativo a los existentes o en su caso complementario al MAP.
45. Empezar a utilizar las prácticas Amistosas que la Comisión y las Cortes utilizan para resolver las causas de violaciones a Derechos fundamentales, incluso dentro de los Procedimientos Amistosos, se transforma en una necesidad primordial frente a los conflictos aludidos. Dicho traslado resulta más que evidente para el Derecho interno y, pensamos aplicable también a la Fiscalidad Internacional, en los países Interamericanos. En definitiva los derechos fundamentales agredidos con la discordante interpretación y aplicación del CDI y la liquidación resultante, son los del contribuyente.

## BIBLIOGRAFÍA

AA, VV, *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2003.

- *Alternative Dispute Resolution mechanism for tax controversiea*, IFA Congress, 1999.
- *Comercio Internacional y Derechos Humanos*, Director Antonio Embid Irujo, Thomson – Aranzadi, Navarra, 2007.
- *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid, 2010.
- *Commentario breve alle leggi del processi tributario*, Dirigido por CIAN G. y A. TRABUCCHI, CEDAM, Padova, 2005.
- *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996.
- *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, coordinado por UCKMAR V., II Edición, Cedan – Padova, Italia, 2002 y 2004.
- *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Coordinado por V. Uckmar, Ed. Temis, Colombia, 2003.
- *Das Verständigungsverfahren – Verfahren und praktische Handhabung*, (Procedimiento Amistoso – Procedimiento y Práctica), CAHIERS de Droit Fiscal International, IFA, Volumen LXVIa, Kluwer Law and Taxation Publisher, Deventer, 1981.
- *Derecho del Comercio Internacional: temas y actualidades*, T. 1 y 2, Ed. al cuidado de KLOR y FERNÁNDEZ ARROYO, ZAVALÍA, Argentina, 2004.
- *Direito Tributário Internacional Aplicado – Volume III*, Coodenação Heleno Taveira Tôrres, “Métodos de Solução dos Conflitos Fundados em Convenções contra a Dupla Tributação International”, 2007.
- *El Dialogo entre los Sistemas Europeo y Americano de Derechos Humanos*, Dirigido por Javier GARCÍA ROCA, Pablo A. FERNÁNDEZ, Pablo SANTOLAYA, y Raúl CANOSA USERA, Civitas – Thomson Reuters, Navarra, 2012.
- *El Procedimiento Tributario*, Obra al cuidado de Alejandro Altamirano, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Ciudad de Buenos Aires, 2003.
- *El tributo y su aplicación en el Siglo XXI*, Abeledo Perrot, Bs.As., 2013.

- *Estado Constitucional, Derechos Humanos, Justicia y Vida Universitaria. Estudio en Homenaje a Jorge Carpizo, Derechos Humanos*, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Tomo V, Vol. 1., México, 2015.
- *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*, Homenaje Latinoamericano a V. UCKMAR, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Biblioteca de Derecho Tributario de la Universidad Austral, Coordinado por Pasquale PISTONE y Heleno TAVEIRA TORRES, Bs. As., 2005.
- *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.
- *Fiscalidad y Globalización*, (SERRANO ANTÓN F., SIMÓN ACOSTA, E., TAVEIRA TORRES, H., Directores), Aranzadi, Pamplona, 2012.
- *Fiscalidad Internacional*, Dir.: Serrano Antón F., Centro de Estudios Financieros, Madrid, Edic. 1, 2, 3, 4, 2002, 2004, 2007 y 2010.
- *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, al cuidado de RODRÍGUEZ ONDARZA J.A. y FERNANDEZ PRIETO A., Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2003.
- *Interpretación Económica de las Normas Tributarias*, Coordinador: José O. CASÁS, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.
- *Il Nuovo Processo Tributario*, Dirigido por TOSI L. y A. VIOTTO, CEDAN, Padova, 1999.
- *Impuestos sobre el comercio internacional*, coordinada por VÍCTOR UCKMAR, ALEJANDRO C. ALTAMIRANO, HELENO TAVEIRA TÓRRES, ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, Universidad Austral, Biblioteca de derecho tributario, Ciudad de Buenos Aires, 2003.
- *Los Procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, Lex Nova, Valladolid, 2010.
- *Manual de Fiscalidad Internacional*, Dirigido por CORDÓN EZQUERRO T., IEF, Madrid, 2004.
- *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, GOLDEMBERG, C. (Dir.), Bs. As., La Ley, 2007.
- *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Tomo II, ILADT, Quito, 2004.
- *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax law*, LANG M. (Director), Linde Verlag - Kluwer, London, 1997.

- *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, Linde Verlag Wien and Kluwer Law International, The Hague – London – New York, 2002.
- “The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention”, *British Tax Review*, 6, 1979 - 1980.
- *Tratado de Acceso a la Justicia*, Ed. Universidad Nacional de Tucumán (EDIUNT), San Miguel de Tucumán - República Argentina, 2015.
- *Tratado de Derecho Internacional Tributario*, Directores: Rubén O. Asorey y Fernando D. García, Coordinado por Cristian Billardi, La Ley, Bs. As., Tomo II, 2013.
- *Tratado de Derecho Judicial*, Dirigido por Rodolfo VIGO, Ed. Abeledo Perrot, Tomo I, Bs. As., 2013.
- *Tratados de los Tratados Internacionales*, Editorial la Ley, Tomo II, Capítulo VI, Buenos Aires, 2011.

ADAMI F. y F. LEITA “La procedura amichevole nelle convenzioni bilaterali per evitare la doppie imposizioni”, *Rivista di Diritto Tributario*, 1992.

ADONNINO, P.: “La Convenzione Europea 90/436 sulla cosiddetta Procedura Arbitrale. Limiti e Problemi”, *Revista di Diritto Tributario*, Nro. 12, 2002.

ADONNINO, P.: “La prevenzione e soluzione delle controversie tributarie in sede internazionale”, AA.VV.: *Diritto Tributario Internazionale*, Coordinado por UCKMAR, V., III Edición, Cedan – Padova, 2005.

AGUILERA PORTALES R. y LÓPEZ SÁNCHEZ R.: “Los Derechos Fundamentales en la Teoría Jurídica Garantista de Luigi Ferrajoli”, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Biblioteca Jurídica Virtual.

ALTMAN, Z. D.: *Dispute Resolution under Tax Treaties*, IBFD – Academic Council, The Netherlands, Vol. 11, Doctoral Series, 2005.

ALVARADO VELLOSO, A.: “La conciliación como medio para solucionar conflictos de intereses”, en: *Revista Uruguaya de Derecho Procesal*, 1986, vol 3.

ÁLVAREZ G.S, HIGHTON E.I., E. JASSAN: *Mediación y Justicia*, Depalma, Bs. As., 1996..

ARESPACOCCHAGA DE, J.: *Planificación Fiscal Internacional (Convenios de Doble Imposición, Estructuras Fiscales, Tributación de no Residentes)*, Marcial Pons, Madrid, Segunda Edición, 1998.

ARROYO, C.L., FANEGO C. A., y E.F. MC-GREGOR: “El Derecho al Debido Proceso”, en: *El Dialogo entre los Sistemas Europeo y Americano de Derechos Humanos*, Dirigido por Javier GARCÍA ROCA, Pablo A. FERNÁNDEZ, Pablo SANTOLAYA, y Raúl CANOSA USERA, Civitas – Thomson Reuters, Navarra, 2012.

ATALIBA G.: *Hipótese de incidència tributária*, 5ta. ed., Malheiros Editores SA, 1992.

AULT, H. J.: “Resolución de conflictos: el procedimiento de acuerdo mutuo”, en: *Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo*, Naciones Unidas, ITC, CIAT, 2015, Capítulo VII.

AVERY JONES, J. F., et al.: "The legal nature of the mutual agreement procedure under the OECD model convention," *British Tax Review*, 1979,

AVERY JONES, J.F. y otros: “The Legal Nature of The Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention”, *BTR*, 1980,

AVI - YONAH, R. S.: “International Tax as International Law”, *Tax Law Review*, 2004;

AVI - YONAH, R. S.: *International Tax as International Law – and Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge University Press, Cambridge, 2007

AZZI, J.: “Tackling tax treaty tensions: time to think about an International Tax Court”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 52, nº 8-9, 1998

AZZI, J.: “Time to Think about an International Tax Court”, *Bull. IFD*.

BAISTROCCHI, E. (Dir.): *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica*, Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires.

BAISTROCCHI, E.: “El Derecho Internacional: Implicancias en el Derecho Tributario”, en: Corte Suprema de Justicia de la Nación – Máximo Precedentes, La Ley, Buenos Aires, Tomo I, 2013.

BAISTROCCHI, E.: Corte Suprema de Justicia de la Nación – Máximos Precedentes – Derecho Constitucional Tributario, Bs. As., La ley, Tomo I, 2013.

BAKER, P.: “Taxation and the European Convention on Human Rights” *European Taxation*, nro. 8, 2000.

BAKER, PH.: *Double Taxations Conventions and International Law*, 2ª edición, Sweet & Maxwell, London, 1994.

BALBÍN, C. F.: *Manual de derecho administrativo*, 2ª ed. actualizada y ampliada, La Ley, Buenos Aires, 2013.

BALLESTEROS, P.: *Los principios internacionales del Derecho tributario español*, Editorial Reus, Madrid, 1935.

BANTEKAS, I.: “The mutual agreement procedure and arbitration of double taxation disputes”, *Anuario Colombiano de Derecho Internacional – ACDI*, Año 1. Vol.1, 2008.

BELTRÁN DE FELIPE M.: *Discrecionalidad Administrativa y Constitución*, Tecnos, Madrid, 1995.

BENNETT, M. C., DE HOSSON, F.C., y P. D. MORRISON: *The 1992 United States Netherlands Tax Convention*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1993, *Commentary to art. 29(5)*.

BEPS Action 14: *Comments Received on Public Discussion Draft*, OCDE, Paris, 2015.

BERTAZZA, H. J.: *La consulta tributaria vinculante, un estudio sobre el derecho comparado y el análisis del régimen en la República Argentina*, La Ley, Buenos Aires, 2007.

BIDART CAMPOS, G.: “Sobre Derechos Humanos, Obligaciones y otros temas afines”, en: *Estudio en homenaje al Dr. Hector Fix-Zamudio*, UNAN, t.1, México, 1988.-

BIDART CAMPOS, G.J: *Manual de Derecho Constitucional Argentino*, Ediar, Bs. As., 1979.

BILLET, P.: “La nomination d’un seul arbitre par une institution d’arbitrage en cas de pluralité de defendeurs”, *Revue de l’Arbitrage*, 1989.-

BLUMENSTEIN, citado por SAINZ DE BUJANDA, F.: (1975);

BOBBIO, N., MATTEUCCI, I., y P. GIANFRANCO: *Diccionario de política*, Siglo XXI Editores, México, 1998.

BORKOWSKI, S. C.: “The history of PATA and its effect on advance pricing arrangements and mutual agreement procedures”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Volume 17, Issue 1, 2008.

BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: “Los convenios para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales”, en: *VVAA: Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: *La doble imposición: problemas juridico-internacionales*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

BRAGE CAMAZANO, J.: *Los límites a los derechos fundamentales*, Madrid, Dykinson, 2004.

BRIGUGLIO, A.: “Conciliazione giudiziale”, en: *Digesto delle discipline privatistiche. Sezione civile*, T. III, Utet, Torino, 1988.



BUBUT, T.: “The Court of Justice and the OECD Model Tax Conventions or the Uncertainties of the Distinction between Hard Law, Soft Law, and No Law in the European Case Law”, *Intertax*, Vol. 40, Issue 1, 2012.;

BUCHANAN J. M.: “The Limits of Liberty: Between Anarchy and Leviathan”, en: *The Collected Works of James M. Buchanan*, Vol. 7, Liberty Fund, Indianapolis, 1975.,

BÜHLER, O., “El Derecho Internacional Tributario en el sistema del Derecho internacional”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nro.º 38, 1960..

CAAMAÑO ANIDO Y CALDERÓN CARRERO, “Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?”, *Civitas*, nº 114, 2002.

CALAMANDREI, P.: *Processo e Democrazia*, CEDAM, Padova, 1954.

CALDERÓN CARRERO, J. M.: “El Derecho de los Contribuyentes al Inicio del Procedimiento Amistoso Previsto en los Convenios de Doble Imposición”, *Carta Tributaria*, 2004, núm. 6.

CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Métodos para Eliminar la Doble Imposición”, en: *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Coordinado por Néstor CARMONA FERNANDEZ, CISS, 2010.

CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La Doble Imposición Internacional y los Métodos para su Eliminación*, McGraw-Hill, Madrid, 1997.

CALDERÓN CARRERO, J.: “The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law”, *Intertax*, Vol. 35, Issue 1, 2007.

CALDERÓN CARRERO, J.M. y A. MARTÍN JIMÉNEZ, *Fiscalidad Internacional*, Thomson - Aranzadi, Navarra, 2003.-

CALDERÓN, J. M.: “Spanish Supreme Court Jurisprudence on Taxpayer Access to Mutual Agreement Procedure”, *Tax Notes International*, Viewpoints, 29 March 2004.;

CALDERÓN, J. M.: “The Taxpayer’s Right to Set the “Mutual Agreement Procedure in Motion: the Spanish Tax Courts”, *Intertax*, KLI, 2001, Volume 29, Issue 11.

CALLEJA, D., VIGNES, D. y R. WAGENBAUR, R.: *Commentaire Megrer: Le Droit de la CEE*, ULB, Bruxelles, 1993.

CAMARGO GONZALEZ, I.: “Derechos Humanos y Control de Convencionalidad”, en: *Estado Constitucional, Derechos Humanos, Justicia y Vida Universitaria. Estudio en Homenaje a Jorge Carpizo, Derechos Humanos*, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Tomo V, Vol. 1., México, 2015.

CAMPAGNALE N. P., CATINOT S. G. y A.J. LARRONDO: *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*, La Ley, Bs. As., 2000.

CAMPOY CERVERA, I. y otros: *Desafíos actuales a los derechos humanos sobre el derecho a la paz*, Ed. Dykinson, Madrid, 2006, en especial la participación de ARCOS RAMÍREZ, F.: “¿Se puede hablar de guerras justas?”.

CANOSA USERA, R.: “Es posible el control pleno de convencionalidad en España”, en: AAVV.: *Estado Constitucional, Derechos Humanos, Justicia y Vida Universitaria*. Biblioteca Jurídica Virtual de Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UMAM, Tomo V, Vol. 1, 2015.

CANOSA USERA, R.: *El Control de Convencionalidad*, Civitas, Navarra, 2015.

CAPPELETTI, M. y B. GARTH: *El acceso a la justicia*, Fondo de Cultura Económica, México, 1996.

CARMONA TINOCO, J.U.: “La solución amistosa de peticiones de derechos humanos en el ámbito universal y regional, con especial referencia al sistema interamericano”, *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, vol. V, 2005.

CARTOU, L.: *Droit Fiscal International et Européen*, Précis Dalloz, Paris, 1986.

CASÁS J.O.: *Los Mecanismos Alternativos de Resolución de las Controversias Tributarias*, Ed. Ad. Hoc., Bs. As., Argentina, 2003.

CASERO BARRÓN, R.: “La interpretación en Derecho español de los tratados internacionales para evitar la doble imposición. El papel del Consejo de Estado. Propuesta revitalizante o regeneracionista”, (I), *Carta Tributaria*, n°288, 1998.

CASSAGNE, J. C.: “La tutela judicial efectiva. Incompatibilidad con el dogma revisor y con la regla del agotamiento de la vía administrativa”, en *Fragmentos de Derecho Administrativo entre la Justicia, la Economía y la Política*, ed. Hammurabi, Buenos Aires, 2003.

CASSAGNE, J.C.: *Derecho Administrativo*, T.II., Abeledo Perrot, Bs.As., 1998.

CASTILLA K.: “Ideas respecto a la solución amistosa en el Sistema Interamericano de Derechos Humanos”, *Revista CEJIL – Debates sobre Derechos Humanos y el Sistema Interamericano*, Nro. 3, Septiembre de 2007.

CASTRO CALVÍN, J.: *Diccionario de Fiscalidad Internacional y Aduanas*, Ed. Ariel, Barcelona, 2009.

CHRÉTIEN, M.: “L’application et l’interprétation des clauses fiscales des traités internationaux par les tribunaux français”, *Revue Critique de Droit International Privé*, 1951.

COMADIRA, J.R.: *Procedimientos Administrativos – Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, Anotada y Comentada*, Tomo I., Ed. La Ley, Bs. As., 2003.

COMISIÓN EUROPEA, *Crecimiento, Competitividad, Empleo. Retos y pistas para entrar en el Siglo XXI. Libro Blanco*. Luxemburgo, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 1994.

CORDÓN EZQUERRO T.: “Reformulación de los Principios de la Hacienda Pública en el ámbito de la fiscalidad internacional”, en: AA. VV: *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, 2004.

CORDÓN EZQUERRO, T.: “La planificación fiscal agresiva y la estrategia de la comisión UE para combatirla”, IEF, *Crónica Tributaria*, Boletín de Actualidad, 07/2013.

CORTI, A. H. M.: “Acerca de la Competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para Declarar la Inconstitucionalidad de las Leyes”, FEC, Bs. As., 2010.

CORWIN, E.S.: *La Constitución de los Estados Unidos y su significación actual*, Editorial Fraterna, Traducción de Aníbal Leal, Bs. As., 1987.

COUTURE, E. J.: *Vocabulario Jurídico*, BdeF, Montevideo, 2004, 3ª edic..

CPIJ, *Concessions Mavrommatis en Palestina*, Arrêt n° 2, 1924, série A, n° 2 .

CRAIG, L. W., PARK W., PAULSSON, J.: *International Chamber of Commerce Arbitration*, 3 Ed., Oceana – ICC., NY, 2000, Cap. 38.

CRUZ DE QUIÑONES, L.: “Los Procedimientos de Acuerdo Mutuo en Asuntos Tributarios Internacionales”, en: AAVV.: *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*, Homenaje Latinoamericano a V. UCKMAR, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Biblioteca de Derecho Tributario de la Universidad Austral, Coordinado por Pasquale PISTONE y Heleno TAVEIRA TORRES, Bs. As., 2005.

CRUZ RADIAL: “Globalización Económica: Sinónimo de desnaturalización tributaria”, *Crónica Tributaria*, n° 109 – 2003.

CUETO RÚA J.: “Nuevos Procedimientos para la solución de disputas en los Estados Unidos”, *Revista la Ley*, 1991 .

DE BAR, L. V.: “Observations sur les principes du Droit International Concernant les Impôts”, *Revue de Droit International et de Legislation Comparée*, Serie II, T.II., Paris, 1900.

DE JUNA PEÑALOSA, J. L.: “La doble imposición internacional. Convenios de doble imposición”, en: AA.VV.: *Relaciones Fiscales Internacionales*, IEF, Madrid, 1987.

DE LA VILLA GIL, J. M.: “Reporteur National - Espagne”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, IFA 1981, Volume LXVIa, Edités par l’Association, “Procedura Amiable – Procédure et practiqué”, Berlin, 1981.

DE VICENTE y CARAVANTES J., *Tratado histórico, crítico y filosófico de los procedimientos judiciales en materia civil según la Ley de Enjuiciamiento*, Gaspar y Roig, Madrid, 1856, T.I..

DEL ARCO RUETE, L.: *Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español*, Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.

DENNIS A.: “The Genoa Conference”, *The North American Review*, 1922, 215 (796), pp. 289; HAWTREY, R.G.: “The Genoa Resolutions on Currency”, *The Economic Journal*, 1922.

DESAX, M.: “A Primer on tax treaty arbitration procedure”, *Walder Wyss & Partners*, Zurich, 2009.

DI DIO G. y A. PEZZINGA, *Il nuovissimo código tributario annotato per articolo – Aggiornato con la Legge finanziaria 2006 (L. 23 dicembre 2005, n. 266)*, Casa EditriceLaTribuna, CELT, Milano, 2006.

Diana, Nicolás, “¿Otra vez el enigma de la habilitación de instancia? (Sobre las cenizas de Cohen),” LL, 2005

DÍAZ RICCI, R. M., *Relaciones Gubernamentales de Cooperación*, EDIAR, Bs. As., 2009.

*Diccionario de la Real Academia Española*, 22ª ed., Real Academia Española, Tomo I, (2001), Espasa Calpe S. A.

DIEZ DE VELASCO VALLEJO, M.: *Instituciones de Derecho Internacional Público*, T.I., Tecnos, Madrid, 1994.

DOERNBERG, R.L.: “Preparation of IRS international for treaty-based international issues”, *Intertax*, num. 3/94, p. 119; GARBARINO C.: (1990).

DOMINICI R.: “Le regole per la risoluzione dei conflitti in materia di doppia imposizione internazionale”, AA.VV.: *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, coordinado por UCKMAR V., II Edición, Cedan – Padova, Italia, 2002.

DOMINICI, R.: “Las reglas para la resolución de los conflictos en materia de doble imposición internacional”, en AA.VV., Dirigido por Victor UCKMAR, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Tomo I, Temis, Colombia, 2004.

DORN, H.: “Diritto finanziario e questioni fondamentali sulle doppie imposizioni”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1938.

ECHEGARAY R.: *La Administración tributaria frente al contribuyente global – aspectos técnicos y prácticos relevantes*, con la Colaboración de MICHEL G. y J. P. BARZOLA, La Ley, Bs.As, 2013.

EDUARDES-KER, M.: “Tax Treaty Interpretation”, Part I, Chapter 27, *The International Tax Treaties Service*, Loose Leaf Publication, Dublin, 1994.

ELLIS M. J.: “Advance ruling”, IFA Israel de 1999, Volume LXXXIVb, Eilat.

EMBED IRUJO, A.: en su “Introducción”, AA.VV.: Comercio Internacional y Derechos Humanos, Director Antonio Embid Irujo, Thomson – Aranzadi, Navarra, 2007.

ENGEL F., *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, IBFD, Amsterdam, Vol. 7º, 2004.

ESCOLA, H.: Tratado General de Procedimiento Administrativo, Bs. As., Depalma, 2da. Edición, 1981.

ESTEPA M.C.: “La solución amistosa en el marco del Sistema Interamericano de Derechos Humanos”, Estudios Socio-Jurid., Bogotá (Colombia), 13(2), 327-352, Julio – Diciembre de 2011.

FACÓN Y TELLA, R.: “Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar”, Quincena Fiscal, 1995, nro. 22.

FALCÓN y TELLA, R. y E. PULIDO GUERRA, Derecho Fiscal Internacional, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2010.

FALCÓN Y TELLA, R.: “El Arbitraje Tributario” en: (AA. VV.): *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF – Marcial Pons, Madrid, 1996.

FALCÓN y TELLA, R.: “Glosa de la sentencia del Tribunal Constitucional 221/92, de 11 de Diciembre”, Revista de los Negocios, Num. 29, 1993.

FARRÉ ESPAÑOL, J.M.: *La doble imposición. Modelo OCDE 1992*, Ed. Einia, Barcelona, 1994.

FAYT, C. S.: La Constitución Nacional y los Tribunales Internacionales de Arbitraje, La Ley, Bs. As., 2007.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN, *Jurisdicción y Arbitraje en el Derecho Romano*, Iustel, Madrid, 2006.

FERNÁNDEZ T. R.: De la Arbitrariedad de la Administración – Una Crítica de la Jurisprudencia Constitucional, IV ed. Civitas, Madrid, 2002.

FERNÁNDEZ T. R.: De la Arbitrariedad del Legislador, Civitas, Madrid, 1998.

FERRAJOLI, L.: “Pasado y futuro del estado de derecho”, IFP, Nro. 17, 2001.

FERREIRO LAPATZA J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 15va Edición, Marcial Pons, Madrid, 1993.

FIGUEROA A. H.: “El plan de acción OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios, BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), Impuestos, Bs. As., 2014 – Nro. 11.

FILIPPI, P.: “Dalla procedura amichevole ... alla procedura arbitrale: osservazioni”, *Diritto e Pratica Tributaria*, Vol. LXIV, Año 1996 – Parte I - 2.

FOLCO C. M.: *Procedimiento Tributario, Naturaleza y Estructura*, Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires – Argentina, 2004, pp. 36 y ss.

FOLCO, C. M.: *Procedimiento Tributario*, Universidad Nacional del Litoral, Santa Fe, 1994; *Procedimiento Tributario, Naturaleza y Estructura*, Segunda Edición Actualizada, Rubinzal – Culzoni Editores, 2004.

FORNS J. J.: *La Doble Imposición Internacional*, Ed. Cámara de Comercio de Madrid, Madrid, 1960.

Francisco Javier GARCÍA ROCA, Pablo SANTOLAYA MACHETTI, Rafael BUSTOS GISBERT, Encarnación CARMONA CUENCA, María Isabel GONZÁLEZ PASCUAL, Joaquín BRAGE CAMAZANO, María Díaz CREGO, Argelia QUERALT JIMÉNEZ, Ignacio GARCÍA VITORIA, Mario HERNÁNDEZ RAMOS, Miguel PÉREZ-MONEO AGAPITO, Mónica ARENAS RAMIRO, Yolanda FERNÁNDEZ VIVAS, “Derechos Fundamentales y Libertades Públicas”, *Revista española de derecho administrativo*, Nro. 166, 2014.

FRIEZER, M.: “The mutual agreement procedure in Australia”, *Australia Tax Forum*. n° 7, 1990.

GARBARINO C.: *La Tassazione del Reddito Transnazionale*, Cedan – Padova, Italia, 1990, p. 555, Capítulo 9° “Applicazione ed Integrazione per vie bilaterale della Convenzione”, punto 2 “Il metodo convenzionale della procedura amichevole...”.

GARCIA AMADOR, F. V., “Sistema Interamericano”, Secretaría General de la Organización de los Estados Americanos, 1981.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y T. R., FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, Undécima Edición, Civitas, Madrid, 2002.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La lucha contra las Inmunidades del Poder*, III Ed. Civitas, Madrid, 2004.

GARCÍA RAMIREZ, S.: *La Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*, Vol. II, Segunda Edición, UNAM – IIJ, D.F., México, 2006.

GARCÍA TREVIJANO FOS J.: *Tratado de derecho administrativo*, T.II., Vol.I, Técnos, Madrid, 1987, 10va Edición.

GARCÍA TREVIJANO FOS, J. A.: *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo II, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1967.

GARELLI, A., *Diritto Internazionale Tributario*, Roux Frassati e co, Torino, 1899.

GATTINONI DE MUJÍA, M.: “La independencia Judicial como parte del Derecho a la Tutela Judicial Efectiva en el Sistema Interamericano de Derechos Humanos”, en: AA.VV., VIGO, R. L. (Director), 2013.

GELLI, M. A.: *Constitución de la Argentina*, Comentada y concordada, La Lay, 4ta. Edición, Tomo I, Bs. As., 2008.

GELLI, M.A.: *Constitución de la Nación Argentina comentada y concordada*, Segunda Edición, La Ley, Bs. As., 2003.

GEST G. y G. TIXIER: *Droit Fiscal International*, Puf, París, 1990 y 1991.

GEST, G., TIXIER, G. y KEROGUES, J.: *Droit Fiscal International*, 2ª edición, Librairies Techniques, Paris, 1979, p.190.

GLORIA C.: *Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz: Zugleich ein Beitrag zur Lehre von der Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen*, Duncker & Humblot, Schriften Zum Steuerrecht, Band 33, 1988.

TIPKE, Klaus: *Verständigungsverfahren: Rechtsanspruch auf Beseitigung der Folgen einer Doppelbesteuerung oder bloßer Rechtsreflex?*, AWD, 1972.

GOLDBERG, S.H.: “USA: competent authority», en *Bulletin for International Fiscal Documentation*”, nº 10, 1986.

GOLDSCHMIDT, W.: *Sistema y Filosofía del Derecho Internacional Privado* Sistema y Filosofía del Derecho Internacional Privado, Ediciones Jurídicas Europea – Americana - EJE, Primera Edición, Buenos Aires, 1952, Tomo I.

GOMEZ CABRERA, C.: *La Discrecionalidad de la Administración Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1998.

GONZÁLES CAMPOS J., SÁNCHEZ RODRÍGUEZ L., SÁENZ DE SANTA MARIA, M. P.: *Curso de Derecho Internacional Público*, Servicio de Publicaciones Facultad Derecho Universidad Complutense de Madrid, 5ª edición, Madrid, 1992.

GONZALEZ CAMPOS, J. D., SANCHEZ RODRÍGUEZ, L. I., SAENZ DE SANTA MARIA, M. P., *Curso de Derecho Internacional Público*, Servicios de Publicaciones Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid, 2003.

GONZÁLEZ NAVARRO, F.: El Estado Social y Democrático de Derecho, Pamplona, EUNSA, 1992.

GONZÁLEZ PEREZ, J.: “Las partes en el proceso administrativo”, *Separata de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas*, año XLIX, Nro. 74, Madrid, 1997, p. 24.

NIETO, A.: “La discutible supervivencia del interés directo,” *Revista Española de Derecho Administrativo*, n° 12.

GONZÁLEZ PÉREZ, J.: El Derecho a la Tutela Jurisdiccional, Civitas, Madrid, 2001, Tercera Edición.

GORDILLO A.: Tratado de Derecho Administrativo, 8va. Edición, Ed. Fundación de Derecho Administrativo (FDA), Buenos Aires, 2009, T I, “Parte General”.

GORDILLO, A.: “El Procedimiento Administrativo”, en Tratado de Derecho Administrativo, Tomo IV, 10ma. Edición, F.D.A., Buenos Aires, 2010, Capítulo III, p. 1 (III.1).

GOUTHIERE, B.: *Les impôts dans les affaires internationales*, Fr. Lefebvre, París, 1991.

GOZAÍNI O. A.: *Formas Alternativas para La Resolución de Conflictos*, Depalma, Buenos Aires, 1995.

GRANT L. P. y J. C. BARKER (Editores): *Encyclopaedic Dictionary of International Law*, Oxford University Press, 2009.

GRAU RUIZ, A. M., La Cooperación Internacional para la Recaudación de Tributos: El Procedimiento de Asistencia Mutua”, Ed. La Ley, Madrid, 2000.

GRAU RUIZ, A.: “El Nuevo Régimen Jurídico de las Consultas Tributarias”, *Jornadas de Estudio sobre la Nueva Ley General Tributaria 22 – 25 de Noviembre de 2004, Conferencias y Comunicaciones, Universidad Complutense de Madrid*, Madrid, 2004.

GRAU RUIZ, M. A.: “Ideas para un Proyecto de Investigación en Derecho Financiero y Tributario”, *EPrints Complutense*, Madrid, 2006.

GRIBNAU, H.: “Improving the Legitimacy of Soft Law in EU Tax Law”, *Intertax*, Vol. 35, Issue 1, 2007.

GROEN, G.: “Arbitration in Bilateral Tax Treaties”, *Intertax*, 2002, Vol. 30, Issue 1, pp. 3 y ss.;

ZÜGER, M.: “Conflict Resolution in Tax Treaty Law“, *Intertax*, 2001, Vol. 30, Issue 10.

GUAITA Y MARTÍN-RETORDILLO L Y OTTO Y PARDO I. DE, ambos citados en MUÑOZ ARNAU, J. A.: Los límites de los Derechos Fundamentales en el Derecho Constitucional Español, Pamplona, Aranzadi, 1998.



GUASP D. J.: “Administración de Justicia y Derechos de la Personalidad”, *Revista de Estudios Políticos y Constitucionales*, 1944, n° 17.

GUTTENTAG, J.H. y MISBACK, A.E.: “Resolving tax treaty issues: a novel solution”, *Bulletin for International Fiscal Documentation* n° 8-9, 1986.

HAMAEKERS H., en “Fiscalidad Internacional”, obra Dirigida y Coordinada por Fernando Serrano Antón, capítulo 11, “Precios de transferencia. Historia, evolución y perspectivas” (Traducción realizada por De La Cueva González – Coterá, A.: Research Associate, IBDF, Ámsterdam, Holanda), CEF, Madrid, (2001).

HARRIS, W.: “The Genoa Conference”, *Journal of the British Institute of International Affairs*, 1922, Nro. 1 (5).

HERDEGEN M.: *Derecho Económico Internacional*, Thomson – Civitas, Navarra, 2003.

HERRERA MOLINA, P. M.: “Metodología del Derecho Financiero y Tributario”, Documentos, IEF, Doc. N° 26/2003.

HIERRO, L.: “Aspectos éticos de los medios alternativos de solución de controversias (MASC)- Ética y deontología de la mediación”. En: HEREDIA, I.: *Medios alternativos de solución de controversia*, Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, 2007.

HIGHTON E. y G. ÁLVAREZ: *Mediación para Resolver Conflictos*, Ad-Hoc, Bs. As., 2004, pp. 25 y 26.

HINNEKENS, L.: “The Tax Arbitration Convention. Its significance for the EC Based Enterprise, the EC itself and for Belgian and International Tax Law”, *EC Tax Review*, n° 2, 1992.

HITTERS, J. C. y O. L. FAPPIANO: *Derecho Internacional de los Derechos Humanos*, 2° ed., Ediar, Bs. As., 2007, Tomo I, volumen 1°.

HULL, W. I.: “Obligatory arbitration and Hague Conference”, *American Journal of International Law*, 1908.

HUND, D.: “Towards a revised OECD-Model tax treaty?”, *Intertax*, n° 6, 1989, p. 222;

HUTCHINSON, T.: *Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, Comentada, Anotada y Concordada*, T.I., Astréa, Bs. As., 1985.

HUTCHINSON, T.: *Tratado Jurisprudencial y Doctrinario – Derecho Administrativo*, Tomo I, Ed. La Ley, Bs. As., 2010.

ICC, “Comments to the OECD Discussion Draft on BEPS Action 14: “Make dispute resolution mechanisms more effective”, en: “Comments Received on Public Discussion

Draft”, BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective, 19 January 2015.

IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 18, General Report by RIEDEL E., 1951, nota nº 298.

INSTITUTE DE DROIT INTERNATIONAL: *Annuaire de L’Institute de Droit International*, T. XVI, Paris, 1897.

INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE (ICC) - COMMITTEE OF DOUBLE TAXATION, International Chamber of Commerce Paper, “Meeting of 18th and December 1922 (No. 922)”, Yale Library, Box 12, 1922 – 1023.

IRIARTE YANICELLI A., y otros, “Los Procedimientos Amistosos como Mecanismos Complementarios para Acceder a la Justicia (Especial Referencia al Derecho Público)”, en: FLORES, O (Dir.), AA.VV.: *Tratado de Acceso a la Justicia*, Ed. Universidad Nacional de Tucumán (EDIUNT), San Miguel de Tucumán - República Argentina, 2015.

IRIARTE YANICELLI, A. y VERSTRAETEN, A. A.: “3.3.2.- El Procedimiento de Acuerdo Mutuo para Resolver los Conflictos Fiscales Internacionales”, *Tratado de Derecho Internacional Tributario*, Directores: Rubén O. Asorey y Fernando D. García, Coordinado por Cristian Billardi, La Ley, Bs. As., 2013, Tomo II.

IRIARTE YANICELLI, A.: “Los conflictos societarios ocasionados por los precios de transferencia: prevención y resolución a la luz de la participación de la sociedad en los procedimientos alternativos fiscales internacionales”, en el *libro de ponencias del X Congreso Argentino de Derecho Societario y VI Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa, Fundación para el Estudio de la Empresa (FESPRESA)*, Tomo III, 2007.

IVANEGA, M. M.: “La administración Pública en el Marco del Control de Convencionalidad”, publicación en línea, Centro de Estudios sobre Gestión Pública y Responsabilidad.

JARACH, D.: *El Hecho Imponible – Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, Abeledo – Perrot, 3ra Edición, Bs, As., 1996.

JARAMILLO SALGADO, J. F., PAGÉS i GALTÉS, J., RIVAS NIETO M. E., y A. URQUIZU CAVALLÉ: *Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional entre España y Ecuador*, Marcial Pons, Madrid – Barcelona, 2006.

JARAMILLO SALGADO, J. F., PAGÉS i GALTÉS, J., RIVAS NIETO M. E., y A. URQUIZU CAVALLÉ: (2006).

JOGARAJAN, S.: “Prelude to the International Tax Treaty Network: 1815 – 1914, Early Tax Treaties and the Conditions for Action”, *Oxford Journal of Legal Studies*, Vol. 31, Nro. 4, 2011.

JOGARAJAN, S.: “The Conclusion and Termination of the “First” Double Taxation Treaty”, *British Tax Review*, Nro. 3, 2012.

KAFKA, F.: *El Proceso, Obras Selectas*, EDIMAT, Madrid, 2000.

KLEIN, B.: “Legal Precedent: A Theoretical and Empirical Analysis: Comment”, *Journal of Law and Economics*, 1976, Vol. 19, Issue 2.

KOCH K., “Reporte General sobre Mutual Agreement – Procedure and practice” en: *Cahiers de droit fiscal internacional*, IFA, 1981.

KOCH, K.: *Das Verständigungsverfahren – Verfahren und praktische Handhabung*, (Procedimiento Amistoso – Procedimiento y Práctica), *CAHIERS de Droit Fiscal International*, IFA, Volumen LXVIa, Kluwer Law and Taxation Publisher, Deventer, 1981.

KOLB R. AND R. HYDE: *An Introduction to the International Law of Armed Conflicts*, Bloomsbury Publishingp, Oxford, 2008, p. 26.

KOTLER P., CÁMARA D., GRANDE I., CRUZ I., *Dirección de Marketing*, Edición del milenio. Décima edición, Madrid, 2000.

KUIPER, W. G.: *International tax glossary*, 1938 – 1988, IBFD, Amsrterdam – Netherlands, 1988.

LA COMARA, V. y NUZZOLO, A.: “L` istituto della procedura amichevole come strumento di cooperazione internazionale tra le Admmministrazioni fiscali”, en *Il Fisco*, nº 22, 1998.

LANDES, W. R. y R. POSNNER: “Legal Precedent: A Theoretical and Empirical Analysis: Comment”, *Journal of Law and Economics*, Vol. 19, issue 2.

LANG M. (Dir.), AA. VV.: *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax law*, Linde Verlag - Kluwer, London, 1997.

LANG M. y M. ZÜGER: “Preface”, en: *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, ob. cit., p. 5.

LANG M., “Prólogo”, en: SERRANO ANTÓN, F.: *La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2010.

LANG, M. y M. ZÜGER: *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, EUCOTAX Series on European Taxation, KLI, The Hague – London – New York, 2002.

LANG, M.: “ECJ and Mutual Agreement Procedures”, *Intertax*, KLI, Vol. 42, Issue 3, 2014.

LAUTERPACHT, H., *The Fonction of law in International Community*, Oxford, 1933.

LAVIÑA F., y BALDOMIR, H.: El Proceso Histórico de la Diplomacia Interamericana. Fundación Cultural Universitaria, Montevideo, 1978.

LEAGUE OF NATIONS, FISCAL COMMITTEE, Report to the Council on the Work of the Third Session of the Committee, Geneva, Doc. C. 415. M. 171, 1931, II, A.

LEAGUE OF NATIONS, Convention (22 April 1922), Document E.F.S. 229.

LEAGUE OF NATIONS – FISCAL COMMITTEE, Report to the Council on the Work of The Second Session of The Committee, Genova, 1930, Nro. 340.M.140.

LEAGUE OF NATIONS DRAFT MODEL TREATY (1928) – General Meeting of Government Experts: Double Taxation and Tax Evasion, Report – Double Taxation and Tax Evasion, II. Economic and Financial, 1928, II, 49.

LEAGUE OF NATIONS, “Double Taxation and Tax Evasion, Report and Resolutions”, *Technical Experts to the Financial Committee of the League of Nations*, Geneva, 1925, F.212, p. 7.

LEAGUE OF NATIONS, “Procedure for the Friendly Settlement of Economic Disputes Between States”, League of Nations Doc. C.57.M.32.1932.II.B, Geneva, 1932.

LEAGUE OF NATIONS, Report Presented To The Financial Committee of The League of Nations By The Committee of Technical Experts On Double Taxation and Evasion, London, 1927, Doc. C. 216.M.85.1927.

LEHNER, M.: Möglichkeiten zur Verbesserung des Verständigungsverfahrens auf der Grundlage des EWG-Vertrages: Dargestellt anhand eines Richtlinienvorschlages der EG-Kommission zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Fall der Gewinnberechtigung zwischen verbundenen Unternehmen, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München: Beck, 1982.

LEMME, A. F.: “Como evitar controversias interpretativas relativas a los convenios tributarios internacionales: hacia un régimen de consulta vinculante”, Editorial la Ley, Bs. As., 2010.

LENZ, R.: “Essays on International Taxation”, en: A review of congress resolutions taken by the International Fiscal Association (IFA) 1939 – 1992, IFA, Deventer / Boston, 1993.

LENZ, R.: Informe General. Ob.cit. p.304; DEL ARCO RUETE, L.: “Doble imposición internacional y Derecho Tributario español”.

LEVENE, C.: “Convenios para Evitar la Doble Imposición – Previsiones sobre Precios de Transferencia”, en: GOLDEMBERG, C. (Dir.), AA. VV.: *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, Bs. As., La Ley, 2007.

LIGA DE LAS NACIONES, London Draft Model Bilateral Convention for the Prevention of the Double Taxation of Income and Property (1946).

LIGA DE LAS NACIONES, *Mexico Draft Model Bilateral Convention for the Prevention of the Double Taxation of Income (1943)*, y, *London Draft Model Bilateral Convention for the Prevention of the Double Taxation of Income and Property (1946)*.

LINDENCRONA G. y N. MATTSSON: *Arbitration in Taxation*, Ed. Kluwer, Dordrecht, 1981.

LINDENCRONA, G., y N. MATTSON: "How to resolve international tax disputes, New approach to an old problem", *Intertax*, Num. 5, 1990.

LINDENCRONA, G.: "Recent development of tax treaty arbitration", en AA. VV.: *Resolution of tax treaty conflicts by arbitration*, Ed. Kluwer, Dordrecht, 1993, Vol. 18e.

LIPPERT, G.: *Das Internationale Finanzrecht – Eine systematische Darstellung der internationalen Finanzrechtsnormen*, Verlag M. Quidde, Triest, 1992.

LOEBENSTEIN, E.: *International Mutual Assistance in Administrative Matter*, Springer – Verlag, Vienna – New York, 1972.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: "La Costumbre Internacional en el Derecho Tributario", *Nueva Fiscalidad*, Nro. 1 – 2006, Enero de 2006 (VLEX-CL505).

LÓPEZ RIBAS, S.: "Procedimientos Amistosos en materia de imposición directa", *Crónica Tributaria*, Num. 131/2009.

LÓPEZ RIBAS, S.: "Procedimientos Amistosos y de Arbitraje", en: AA.VV.: *Los Procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, Lex Nova, Valladolid, 2010.

MADERE G., "International Pricing: Allocation Guidelines and Relief from Double Taxation", 10, *Int` L. J.*

MADERE G., "International Pricing: Allocation Guidelines and Relief from Double Taxation", 10, *Int` L. J.*

MAGISTRO L. y R. FANELLI, *L'accertamento con adesione del contribuente, Il nuovo convordato "a reime"*(D.LGS. 19 Giugno 1997, N. 235/E), COSA & COME, Milano, 2006.

MAKTOUF, L.: "Resolving international tax disputes through arbitration", *Arbitration International*, nº 4, 1988.

MALHERBE, J.: "The Issues of Dispute Resolution and Introduction of a Multilateral Treaty", *Intertax*, Vol. 43, 2015, Issue I.

MARIENHOFF, M.: *Tratado de derecho administrativo*, T.I., 2003.

MARIN LOPEZ, A.: “La garantía de los derechos humanos en el ambiente europeo”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, Instituciones Europeas, Crónicas, 1996.

MARTHA R. S., Ob. Cit. p. 30; ZITTELMAN, Internacitional law is the order wich delimits the sphere of validity of each State in relation to others, citado por MARTHA.

MARTÍN ABRIL D. y F. RUBIO CUADRADO, “Novedades relativas al IRNR y otras normas fiscales aprobadas en 2008”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº 312-2009.

MARTÍN JIMÉNEZ A. y J. M. CALDERÓN CARRERO: *Precios de Transferencia*, Editorial Netbiblo, SUNAT – INDESTA, Colección Doctrina Tributaria y Aduanera, La Coruña, 2013.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Procedimiento Amistoso”, en AA.VV.: *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid, 2010.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. y J.M. CALDERÓN CARRERO, “El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿El final, el principio del final o el final del principio?”, *Quincena Fiscal*, Aranzadi, Enero I – II, 2014.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: “El Procedimiento amistoso en los Convenios para la Eliminación de la Doble Imposición (la reforma del Art. 25 Modelo de Convención de la OCDE de 2008 y la nueva regulación española)”, *Revista Peruana de Derecho Tributario – Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review*, Año 3, Número 13, 2009, p.3.

MARTÍN QUERAL, J.: en su “Prólogo” en: SALA GALVAÑ, G.: *Los Precios de Transferencia Internacionales. Su tratamiento Tributario*, Tirant Lo Blanch –Tratados, Valencia, 2002.

MARTINEZ LAGE, S. y A. MARTINEZ MORCILLO, *Diccionario Diplomático Iberoamericano*, Instituto de Cooperación Iberoamericana, Madrid, 1987.

MARZORATI, O. J.: *Derecho de los Negocios Internacionales*, ASTREA, Ciudad de Buenos Aires, 2007, 3ª edición, Vol. II.

MAZZ, A.: “La consulta tributaria en el marco de la información y asistencia al contribuyente”, en: AA.VV., *El tributo y su aplicación en el Siglo XXI*, Abeledo Perrot, Bs.As., 2013.

MCCLAY, H. T.: “Addressing the Issue of Base Erosion and Profit Shifting by Large Multinational Companies”, *Speech delivered at the Deloitte National Tax Conference*, Auckland, 2013.

McINTYRE, M. J.: “Comments on the OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Tax Disputes”, *Wayne State University Law School*, Research Paper No. 07-05; Arbitration of International Tax Disputes, March 24, 2006.

MCOCDE, 1977, art. 25.2 *in fine*. OECD: *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*, OECD, Paris, 1977.

MESSINEO A. E.: “Procedimiento Tributario Vinculado con Operaciones Internacionales: Particular referencia a los convenios para evitar la doble imposición y precios de transferencia”, *El Procedimiento Tributario*, AA. VV., Obra al cuidado de Alejandro Altamirano, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Ciudad de Buenos Aires, 2003.

MIAJA DE LA MUELA, A., “Solución pacífica de diferencias internacionales (medios políticos y Arbitraje)”, en *Cursos y Conferencias de la Escuela de Funcionarios Internacionales*, Madrid, 1956-57, Vol. II., Tomo 4.

MIAJA DE LA MUELA, A.: “Pacta de contrahendo en Derecho Internacional Público”, en: *Estudios de Derecho Internacional, Homenaje a D. Antonio de Luna*, Madrid, 1968.

MIAJA DE LA MUELA, A.: “Solución de diferencias internacionales (Teoría General)”, en *Cursos y Conferencias de la Escuela de Funcionarios Internacionales*, Madrid, 1955 – 56, Vol. I.

MORDEGLIA, R. M.: “Seguridad Jurídica. Bases Científicas para un Sistema Tributario Estable. Interpretación administrativa y las consultas fiscales”, en: AA. VV. (José O. CASÁS – Coordinador), *Interpretación Económica de las Normas Tributarias*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.

MORELLO, M. A.: *El Arbitraje. Sus desafíos*. Buenos Aires - Argentina, Lajouane, 2005.

MORENO FERNANDEZ, J. I.: *La Discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Lex Nova, Valladolid, 1998.

MOSCHETTI, F.: “Las Posibilidades de Acuerdo entre la Administración Financiera y el Contribuyente en el Ordenamiento Italiano”, en: *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF – Marcial Pons, Monografías Jurídicas, Madrid, 1996.

MOYA DOMÍNGUEZ M<sup>a</sup> T. y D. VILLAREAL, “Comisión Interamericana de Derechos Humanos, en AA.VV.: *Tratados de los Tratados Internacionales*, Editorial la Ley, Tomo II, Capítulo V, Buenos Aires, 2011.

MÜLHAUSEN D.: *Das Verständigungsverfahren im Deutschen Internationalen Steuerrecht*, Duncker & Humblot, Schriften Zum Steuerrecht, Band 14, Berlin, 1976.

NAVARRINE S.C. y R. O. ASOREY, *Arbitraje, Jurisdicción Arbitral en Controversias con el Estado. Proceso Arbitral en Cuestiones Tributarias*, La Ley, Bs.As., 1990.

OBERDA, G. D.: “Las partes en el procedimiento administrativo,” en: TAWIL, G. S. (dir.), *Procedimiento administrativo*, Abeledo-Perrot, Bs. As., 2009.

OCDE – Comité de Asuntos Fiscales, “Informe sobre procedimiento amistoso”, París, 1984.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), *Centre for Tax Policy and Administration* (CTA), “Improving the Process for Resolving International Tax Disputes”, 27 July 2004.

OCDE, “Comments Received on Public Discussion Draft, BEPS Action 14, Make Dispute Resolution Mechanisms”, OCDE, París, 2015.

OECD, “Discussion Draft: Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes”, OCDE, París, July de 2004.

OECD, “Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes”, *CPA*, February 2007.

OECD, “Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes”, OCDE, París, February 2006.

OECD, Fiscal Committee, “Drafting Group of the Fiscal Committee - Draft Convention”, Doc. TFD/FC/137 (1st Revision), París, 26th January, 1962.

OECD, *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*, OECD, París, 1977.

OECD, París, 2010, Volume II, “Transfer Pricing, Corresponding Adjustments and the Mutual Agreement Procedure” (adopted by the OECD Council on 24 November 1982).

OECD: “Drafting Group of the Fiscal Committee – Draft Convention”, OECD, París, 1962, Doc. TFD/FC/137.

OECD: *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, OECD, París, 1963.

OECD: “Fourth Report of the Fiscal Committee - Annexes F to J”, OECD, París, 1961.

OGGETTO: Composizione delle controversie fiscali internazionali. Le procedure amichevoli. Disponibile en línea, 27.05.15: <http://www.agenziaentrate.gov.it/>; AA.VV., Dirigido por MAYR, S. y B. SANTACROCE: *Manuale – La Stabile Organizzazione delle Imprese Industriali e Commerciali*, IPSOA – Gruppo Wolters Kluwer, Milano, 2013.

ONU: “Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo – Revisión 2011”, Naciones Unidas, Nueva York, 2013, p. V y ss.

OTERO CASTELLÓ, J., *Fiscalidad Internacional Española*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

OWENS J.: “The OECD’s Work on Dispute Settlements In Tax Matters: A Progress Report”, *Tax Notes International* (TNI), 27 de Marzo de 2006.

PAGÉS i GALTÉS, J.: “El Arbitraje y la Transacción en el Procedimiento Amistoso regulado por los Tratados Internacional de Doble Imposición”, en: AA.VV, (SERRANO



ANTÓN F., SIMÓN ACOSTA, E., TAVEIRA TORRES, H., Directores), *Fiscalidad y Globalización*, Aranzadi, Pamplona, 2012.

PALACÍN SOTILLOS, R.: “El procedimiento amistoso y el arbitraje como instrumentos para evitar la doble imposición internacional”, en: AA.VV.: *Manual de Fiscalidad Internacional*, Dirección: Teodoro Cordón Ezquerro, IEF, Madrid, 2004.

PALACIO, L.: *Manual de Derecho Procesal Civil*, 4ta. Ed., Buenos Aires, 1973, T.I., pp. 57 y ss.; REAL, A.R.: *La regulación del procedimiento administrativo en el Uruguay, en Acto y procedimiento administrativo*, Plus Ultra, Bs.As., 1975.

PALAO TABOADA, C.: “El Procedimiento Amistoso en los Convenios internacionales para Evitar la Doble Imposición”, *Hacienda Pública Española*, Madrid, 1972, no. 16.

PALAO TABOADA, C.: “En su prólogo a la primera edición”, AA.VV., *Fiscalidad Internacional*, Director Fernando Serrano Antón, CEF, Madrid, 2004.

PALAO TABOADA, C.: “New Income Tax and Anti-Fraud Legislation in Spain”, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, April 2007.

PALAO TABOADA, C.: “New Spanish Regulation on the Mutual Agreement Procedure”, *Bulletin for International Taxation IBFD*, July 2009.

PASTOR RIDRUEJO J. A.: *Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales*, Tecnos, Sexta Edición, Madrid, 1996.

PELAEZ MARQUÉS, A.: *Convenios para evitar la doble imposición internacional entre España y Argentina*, Marcial Pons, Madrid – Barcelona, 2004.

PEÑA ÁLVAREZ F.: “La fiscalidad internacional desde la perspectiva de la teoría de la Hacienda Pública”, en (AA.VV.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, al cuidado de T. CORDÓN EZQUERRO, Instituto de Estudios Fiscales - Manuales de la Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 2001.

PEREZ ROYO, F.: “El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos”, *Revista Española de Derechos Financiero*, Civitas, nro. 109 – 110, 2001.

PIATIER, A.: *L'évasion fiscale et l'assistance administrative entre Etats*, Librairie du Recueil, Strey, París, 1938.

PICCIOTTO, S.: *International Business Taxation – A Study in the Internationalization of Business Regulation*, Cambridge University Press, 2013.

PINSON, P.: “Reporteur National - France”, CDFI - IFA 1981.

PIRES, M.: *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1984.

PISTONE, P.: “La globalización tributaria y la necesidad de establecer un Tribunal Fiscal Internacional”, *Revista Derecho Tributario Global*, nro. 1/2010.

PIZZOLO, C.: Sistema Interamericano, La denuncia ante la Comisión Interamericana de Derechos Humanos. El Proceso ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Informes y Jurisprudencia, Bs. As., EDIAR, 2007, p. 175.

PODESTÁ COSTA L. A. y RUDA J. M.: *Derecho Internacional Público*, TEA, Buenos Aires, 1985.

PODESTÁ COSTA L. A. y RUDA J. M.: *Derecho Internacional Público*, T. II, Tea, Bs. As., 1997.

PONT CLEMENTE, J. F.: “De la realidad a la ley”, en: AA.VV., PONT MESTRÉS M. y

PONT CLEMENTE, J. F. (Coordinadores), “Alternativas convencionales en el Derecho tributario”, Marcial Pons, Madrid – Barcelona, 2003.

POPPER K.: *Popper Selections*, Princenton University Press, Nueva Jersey, 1985, pp. 97 y ss.; POPPER K.: *La Lógica de la investigación científica*, Tecnos, Madrid, 1973.

PROCIDA M.: “L’Accertamento Nei Confronti delle Stabili Organizzazioni”, 5. “La procedura amichevole di composizione delle controversie fiscali internazionali”, Capítulo VIII.

REDFERN A., HUNTER M., y otros, *Teoría y Práctica del Arbitraje Comercial Internacional*, La Ley, 2007, 4ta Edición.

REDONDO SÁNCHEZ, J. y B. G. VIANA MIGUEL, “El procedimiento amistoso. Perspectivas de futuro”, IEF, Cuadernos de Formación, Vol. 3/2007.

REICH, M. y W. BOSS: “The mutual agreement procedure under the Swiss double taxation treaties”, *Archiv fur Schweizerisches Abgabenrecht*, vol.65, nº2-3, 1996, .

RIBERI, P.: “Qué (no) son los derechos constitucionales?”, en RIVERA, J. (h) –dir.-, *Tratado de los Derechos Constitucionales*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, t. I, 2014.

RIBES RIBES, A.: “Compulsory arbitration as a last resort in resolving tax treaty interpretation problems”, *European Taxation*, vol. 42, nº 9, 2002.

RIBES RIBES, A.: “Consolidación del Arbitraje como Método de Solución de Controversias Hermenéuticas en el Ámbito Internacional Tributario”, *Anuario de Justicia Alternativa*, Nro. 7, 2006.

RIBES RIBES, A.: “La Resolución de los conflictos hermenéuticos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional”, *Revista de Contabilidad y tributación: Comentarios y Casos Prácticos*, Nro. 235, 2003.

RIBES RIBES, A.: “New Spanish Draft Regulation on the Mutual Agreement Procedures Concerning Direct Taxation”, *Intertax*, Kluwer Law International, Volume 36, Issue 4, 2008.

RIBES RIBES, A.: “Técnicas Arbitrales en los Convenios de Doble Imposición: el borrador de la *International Fiscal Association* de 27 de Septiembre de 2002”, *Crónica Tributaria*, Nro. 109, 2003.

RIBES RIBES, A.: *Convenios Para Evitar la Doble Imposición Internacional: Interpretación, Procedimiento Amistoso y Arbitraje*, Capítulo IV: “La resolución de los conflictos hermenéuticos en los convenios para evitar la doble imposición internacional”, ed. Biblioteca de los Tributos, Madrid, 2003

RIPERT, G.: *Aspects Juridiques du Capitalisme Moderne*, Ed. Librarie Générale de Droit et de Jurisprudence, París, 1946.

RIPIO R. P., “Régimen de solución pacífica de controversias en el sistema interamericano”, *Derecho Internacional Público*, T. IV, Fundación de cultura universitaria, obra Dirigida por ARÉCHAGA, E. J., 1997.

RIVAS NIETO M. E. y A. URQUIZU CACALLÉ: *Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional entre España y México*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2004.

RIVERA, J.C.: *Arbitraje Comercial, Internacional y Doméstico*, Bs. As., Lexis Nexis, 2007.

RIVIER, J. M.: *Droit Fiscal Suisse. Le Droit Fiscal International*, Neuchatel - Suisse, 1983.

RODRÍGUEZ ONDARZA J.A.: “La importancia de la fiscalidad internacional en un escenario económico globalizado”, en: (AA. VV.): *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, al cuidado de RODRÍGUEZ ONDARZA J.A. y FERNANDEZ PRIETO A., Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2003.

RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J.: “Comentarios al nuevo Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición internacional (1992)”, *Actualidad Tributaria*, tomo 1994-2.

ROGERS – GLABUSH, J., IBFD - *International Tax Glossary*, IBFD, 6 Edition, Amsterdam - Netherlands, 2009.

ROGERS, H. W.: “Treaty Making Power”, *Northwestern Law Review*, December 1893, Vol. II., Nro. 1, p. 3 y ss.; GOLOVE, D. M.: “Treaty – Making and the Nation: The Historical Foundations of the Nationalist Conception of The Treaty Power”, *Michigan Law Review*, 2000, Vol. 98, Nro. 5.

ROHATGI R.: *Basic International Taxation*, Kluwer Law International, London, 2002.

ROHATGI R.: *Principios Básicos de Tributación Internacional*, Traducción de Juan Manuel Idrovo, LEGIS, Bogotá, 2008.

ROSEMBUIJ, T.: *Fiscalidad Internacional*, IFI – Marcial Pons, Madrid – Barcelona, 1998, pp. 103 y ss.

ROSEMBUIJ, T.: *La Transacción Tributaria*, Atelier, Barcelona, Madrid, 2000.

RUBIO CUADRADO, F.: “El procedimiento Amistoso. Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal”, Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales, Colaboración 27/7, Volumen 4/2207.

RUIZ, J.J. y M. CASTILLO DAUDÍ: *Derecho Internacional Público*, Ed. Punto y Coma, Valencia, 2002., B. R.: (2002, p. 17).

RUNGE, B. R.: “Mutual Agreement Procedures and the Role of the Taxpayer”, *ITPJ – IBFD*, January/February 2002.

RUNGE, B.R.: “The German view of the prevention and settlement of international disputes on tax law”, *Intertax*, vol. 25, nº 1, 1997.

SACCHETTO, C.: “Territorialita (Diritto tributario)”, *Enciclopedia del Diritto*, Vol. XLIV, Giuffrè, Milano, 1992.

SAINT – AMANS, P.: “Prólogo”, en ECHEGARAY R.: *La Administración Tributaria Frente al Contribuyente Global, Aspectos técnicos y prácticos relevantes*, La Ley, Bs. As., 2013.

SÁINZ DE BUJANDA F., *Lecciones de Derecho Financiero*, Ed. UCM, 1990.

SÁINZ DE BUJANDA F.: *Hacienda y Derecho*, Vol. IV, IEP, Madrid, 1966.

SAINZ DE BUJANDA, F.: “Hacienda y Derecho”, Vol. I, *Instituto de Estudios Políticos*, Madrid, 1975.

SÁINZ DE BUJANDA, F.: “La interpretación en Derecho español de los tratados internacionales para evitar la doble imposición”, en: *Hacienda y Derecho*, Vol. II., Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1982.

SAINZ DE BUJANDA, F.: “La interpretación, en Derecho español, de los tratados internacionales para evitar la doble imposición”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 38, 1960.

SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero*, “I Introducción”, Volumen Primero, Ed. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977.

SALA GALVAÑ, G.: *Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.

SALAME A. A., “Ámbito de Aplicación de las Convenciones de Nueva York y de Panamá sobre arbitraje internacional”, *Revista Internacional de Arbitraje*, LEGIS, Colombia, 2004, nº 1.

SAMPAY A. E.: *Estudio de Derecho Público – Constitucional, de Gentes y Eclesiástico*, Editorial TTOAITÉIA, Bs. As., Argentina, 1951.

SANCHEZ MORÓN, F.: *La apertura del procedimiento administrativo a la negociación con los ciudadanos en la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Instituto Vasco de Administración Pública, Pamplona, 1995.

SANGUINETTI J.J.: *Lógica*, 4ta parte, “El Conocimiento Científico”, Ed. EUNSA, Pamplona, 1982.

SASSEVILLE J., “The Future of OECD Model Convention”, en Ed. Wolfgang Gassner et al., *Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts*, 1999.

SCHMITT M. y J. PEJIC y otros: *International Law and Armed Conflict: Exploring the Faultlines*, Essays in Honor of Yoram Dinstein, Martinus Nijhoff Publishers, The Netherlands, 2007.

SCHMITZ, R. C. A: *Kommentar zum internationalen Steuerrecht der bundesrepublik Deutschland*, Bd. 1 u. 2. Düsseldorf, 1957.

SELIGMAN, E. R. S.: *Double Taxation and International Fiscal Cooperation – being A series of Lectures delivered at the Académie de Droit International de la Haye*, The Macmillan Company, New York, 1928.

SERENI, A. P.: *Diritto Internazionale*, vol. III, Milano, 1962.

SERRANO ANTÓN F.: “Algunas posibilidades de arbitraje tributario internacional. ¿Hacia un Tribunal Fiscal Internacional?”, *Quincena Fiscal*, Nº 7 y 8, 2005.

SERRANO ANTÓN F.: “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”, *Estudios*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, Doc. Nº 26/04.

SERRANO ANTÓN F.: “Settlement of Disputes in Spanish Tax Treaty Law“, en: LANG, M. y M. ZÜGER (Cord.), AA.VV.: *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, Linde Verlag Wien and Kluwer Law International , The Hague – London – New york, 2002.

SERRANO ANTÓN, F., “¿Hacia la Unificación del Derecho Tributario para Residentes y no Residentes?”, en: AA. VV., *Direito Tributário Internacional Aplicado – Volume III*, Coord. TAVEIRA TÒRRES H., San Pablo, Vol. IIIº, 2007.

SERRANO ANTÓN, F.: “Algunas posibilidades de arbitraje tributario internacional. ¿Hacia un Tribunal Fiscal Internacional?”, *Quincena Fiscal*, Nro. 7 – 8, 2005

SERRANO ANTÓN, F.: “El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado”, *Revista de la Facultad de Derecho, Derecho PUCP*, Nro. 72, 2014.

SERRANO ANTÓN, F.: “La Cláusula de procedimiento amistoso de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional”, *IEF, Documentos*, 2004, nro. 26/2004.

SERRANO ANTÓN, F.: “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”, *Crónica Tributaria*, 2005.

SERRANO ANTÓN, F.: “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”, *IEF, Documentos*, Doc. Nro.: 26/2004.

SERRANO ANTÓN, F.: “La Cláusula de Procedimiento Amistoso de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional. La Experiencia Española y el Derecho Comparado”, *Crónica Tributaria*, Num. 114/2005.

SERRANO ANTÓN, F.: “La cláusula del procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional”, en: AA.VV. (Serrano Antón, F. – Dir.), *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2010.

SERRANO ANTÓN, F.: “La interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo Español: La Función de los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE para Evitar la Doble Imposición Internacional en Materia de Renta y Patrimonio”, *RCyT-CEF*, Num. 341 y 342.

SERRANO ANTÓN, F.: “La terminación convencional de los procedimientos tributarios en la experiencia de los Estados Unidos”, *Crónica Tributaria*, Nro. 78, 1996.

SERRANO ANTÓN, F.: “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación”, *Fiscalidad Internacional*.

SERRANO ANTÓN, F.: “Los retos de la fiscalidad internacional Latinoamericana en el contexto actual. ¿Hacia la convivencia de un Convenio Multilateral BEPS con Convenios Bilaterales para Evitar la Doble Imposición Internacional”, *Directrices, XXVIII Jornadas ILADT – México 2015*.

SERRANO ANTÓN, F.: *La Resolución de Conflictos en el Derecho Internacional Tributario: Procedimiento Amistoso y Arbitraje*, Ed. Aranzadi S.A., Navarra, 2010.

SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, AEAF, Madrid, 1996.

SERRANO ANTÓN, F.: *La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*, Thomson Reuters - Civitas, 2010, punto 7.2.7 "El Tribunal Europeo de Derechos Humanos".

SILVA ROMERO, E., "Informe de la Corte Internacional de Arbitraje de la CCI", AA. VV., en *Derecho del Comercio Internacional: temas y actualidades, "Solución de Controversias"*, T. 1, Ed. al cuidado de Klor y FERNÁNDEZ ARROYO, ZAVALÍA, Argentina, 2004.

SIVALINGAM, S.: "Tax treaties - Do they help?", *Asia-Pacific Bulletin*, vol.3, nº4, 1997.  
SKAAR A.A., *The Legal Nature of Mutual Agreements Under Tax Treaties*, Tax Notes Int'l, Tax Policy Forum, Special Reports, Dec. 21, 1992.

SOLER ROCH M. T., "Prologo" a Ribes Ribes A., *Convenios para evitar la doble imposición internacional: Interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Biblioteca de los Tributos, ER, Madrid, 2003.

SOLER ROCH, M. T.: "Deberes Tributarios y Derechos Humanos", *Técnica Tributaria*, Nro. 30, 1995.

SOLER ROCH, M. T.: "Los Derechos Humanos ante la Norma Tributaria y la Aplicación del Tributo", en especial el punto 2. "El Derecho de Propiedad y la Prohibición de Discriminación", en: *El Tributo y su Aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo II, Marcial Pons, Madrid, 2008.

SPISSO R.: *Acciones y Recursos en Materia Tributaria*, 2da Edición, Lexis Nexis, Bs. As., Argentina, 2008.

STIGLITZ, J. E.: *El Malestar en la Globalización*, Taurus, Buenos Aires, 2002

STIGLITZ, J.: *Economics of the Public Sector*, W W Norton & Company Incorporated, 3rd Edition, 2000.

STUDER, W.: *Über das Verständigungsverfahren in Doppelbesteuerungsabkommen*, BIFD, Vol. XXV, 1971.

SURREY, S.: *International Aspects of US Income Taxation*, Harvard Law School, Cambridge, 1971, p. 16; SPITALER, A.: *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den Direkten*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1967, p. 407.

SYKES, A. O.: "The Economics of Public International Law", *John M. Olin Law & Economics*, Working Paper, Nro. 216 (2d Series), The Law School The University of Chicago, July 2004.

TANZI V.: "El impacto de la globalización económica en la tributación", *Revista Criterios Tributarios*, Asociación Mutual Federal de empleados de la Dirección General Impositiva, Buenos Aires, 1998, Año XIII, Nº 122.

TAVEIRA TORRES, H.: *Direito Tributário Internacional – Planeamento e Operações Transnacionais*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TAVEIRA TORRES, H.: *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*, 2da. Ed., Editora RT, São Paulo, 2001.

TEIJEIRO G. O.: Estudios Sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria: La jurisdicción Tributaria en el Contexto internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal, La Ley, Bs. As., 2002.

TESAURO, F.: *Istituzioni di Diritto Tributario*, Vol. 1, Parte Generale, 7ma Edizione, UTET, Torino, 2000.

TILLINGHAST, D.R.: “Issues in the implementation of the arbitration of disputes arising under income tax treaties”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 56, nº 3.

TIPKE, K.: Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral), Traducción, Presentación y Notas a Cargo M. HERRERA MOLINA, Marcial Pons, Madrid, 2002.

TIPKE, K.: Principios constitucionales en el derecho tributario alemán, Seminario Hispano Alemán de Derecho Tributario, IEF, Madrid, 1991, Edición sin encuadernar.

TOLLER, F. M.: “El moderno derecho a la tutela judicial efectiva: de las garantías formales al derecho a la protección de los derechos materiales”, en: *Derecho Administrativo*, Revista de Doctrina, Jurisprudencia, Legislación y Práctica, Lexis Nexis, Depalma, año 15, 2003.

TOLLER, F.: “Fundamentos Filosóficos y Procesales del Derecho a la Tutela Judicial Efectiva”, en: AA.VV.: *Tratado de Derecho Judicial*, Ed. Abeledo Perrot, Tomo I, Bs. As., 2013.

TORRES H.: *Pluritributacao internacional sobre as rendas de empresas*, 2da Ed., Editora RT – Revista Dostibunais, Sao Paulo, Brasil, 2001.

TORRES, H.: *Direito Tributário Internacional*, Editora R.T., Sao Paulo, Brasil, 2001.

TRAPÉ VILADOMAT, M.: “Empresas Asociadas”, en: AA. VV.: *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid, 2010.

TROYA JARAMILLO, J. V.: “Impuestos sobre el comercio internacional”, coordinada por VÍCTOR UCKMAR, ALEJANDRO C. ALTAMIRANO, HELENO TAVEIRA TÓRRES, ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, Universidad Austral, Biblioteca de derecho tributario, Ciudad de Buenos Aires, 2003.

TROYA JARAMILLO, J.V.: “Los medios alternativos de solución de conflicto y el derecho tributario internacional”, *Revista de Derecho – UASB – CEN*, Quito - Ecuador, Nro. 3, 2004.



TRUCCO, M. F.: “La protección transnacional de los Derechos Humanos. El valioso aporte de la Corte Interamericana”, en AA.VV.: *Tratados de los Tratados Internacionales*, Editorial la Ley, Tomo II, Capítulo VI, Buenos Aires, 2011.

UCKMAR V. y otros: *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Primera Edición Argentina, La Ley, Bs.As., 2011.

UCKMAR, V. (Coordinador), AA.VV.: “Los tratados internacionales en materia tributaria” en: *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Tomo I, ed. Temis, 2003.

UCKMAR, V.: “Tratados Internacionales en Materia Tributaria”, en: AA.VV., *Tratado de Derecho Tributario*, Dirigido por AMATUCCI, A., TEMIS, Colombia, TOMO PRIMERO, 2001.

VALDÉS COSTA, R.: *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1992.

VALDÉS COSTA, R.: *Instituciones de Derecho Tributario*, Lexis Nexis - Depalma, 2da. Edición, Bs. As., 2004.

VALDÉZ COSTA, R.: “El principio de Legalidad en el Derecho Tributario”, en: *El Principio de Legalidad*, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales – Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios.

VAN DER BRUGGEN, E.: “Compulsory Jurisdiction of the International Court of Justice in Tax Cases: Do We Already Have an ‘International Tax Court’?”, *Intertax*, Nro. 29, Issue 8/9, 2001.

VAN RAAD, K.: “International Coordination of Tax treaty Interpretation and Application”, *Intertax*, Vol 29, nº 6 y 7, 2001.

VAN RAAD, K.: “Interpretation of Tax Treaties by Tax Courts”, ET, 1996.

VAN RADD K.: *Non discrimination in International Tax Law*, Kluwer, “Series on International Taxation”, Kluwer, Devengar, nº 6, 1986.

VAN WEEGHEL: *The Improper Use of Tax Treaties. With Particular reference to the Netherlands and the United States*, Series on International taxation, KLI, p. 13, n. 20.

VANOSI, J. R. A. y A. R. DALLA VÍA: *Régimen Constitucional de los Tratados*, Segunda Edición, Abeledo Perrot, Bs. As., 2000.

VATTEL, A.: *El Derecho de Gentes o Principios de la Ley Natural aplicados a la conducta y a los negocios de las naciones y los soberanos*, (traducción hecha por MANUEL MARÍA PASCUAL HERNÁNDEZ); Imprenta de D. Manuel Amarita, Madrid, Tomo I, 1834.

VERAIGLIONI, M., con la Dirección de FALSITTA, G. y A. FANTOZZI, *Accordo e Disposizione nel Diritto Tributario – Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Giuffrè Editore, Milano, 2001.

VERSTRAETEN, A. A.: *Argentina's chapter*, en *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, Ed. Lang, Pistone, Schuch y Staringer, Cambridge University Press, 2012.

VIGO R. L.: *Tratado de Derecho Judicial*, Capítulo I, "El Derecho Judicial en el Estado de Derecho Constitucional y Democrático", Ed. Abeledo Perrot, Bs. As., 2013.

VIGO L. R.: "De la interpretación de la ley a la argumentación desde la constitución", en AA.VV.: *Tratado de Derecho Judicial*, Abeledo Perrot, Bs. As., 2013, Tomo I.

VIGO, R. L.: "Del Estado de Derecho Legal al Estado de Derecho Constitucional", *La Ley, Sup. Const.*, 2010.

VILLAVERDE GÓMEZ, M. B.: "El derecho a la información del contribuyente en el derecho argentino y en el derecho español. Un estudio comparado", *Revista Argentina de Derecho Tributario*, Universidad Austral *Tax Law Review*, N. 3, ed. La Ley, 2002

VILLAVERDE GÓMEZ, M. B.: *Las consultas a la Administración tributaria*, Marcial Pons, Barcelona, 2002.

VIVES, F. P. y Otros: "Crónica Sobre la Solución de Controversias en Materia de Inversiones Extranjeras", *Revista Electrónica de Estudios Internacionales (REEI)*, Enero – Diciembre 2014, p. 62, "Las relaciones entre el derecho internacional económico y otros sectores del Derecho internacional público", punto IV.

VOGEL, K.: *Double Taxation Conventions: a Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income with particular Reference to German Treaty Practice*, Kluwer Law International, Deventer, 1997.

VOGEL, K.: *On Double Taxation Convention*, Kluwer Law International, United Kingdom, 1991.

VOGEL K. Y R. G. PROKISCH: "International of double taxation conventions", *Cahiers de Droit Fiscal International*, IFA, Volume LXXVIIIa, Kluwer Law and Taxation Publisher, Deventer, 1993.

VOGEL y PROKISCH: "Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen", en: *Cahiers de droit fiscal international*, 78a, 1993.

WEEGHHEL, S. V.: *The Improper Use of Tax Treaties. With Particular Reference to the Netherlands and United States*, Ed. Kluwer Law International, Londres, 1998.

WLASIC, J. C.: *Manual Crítico de Derechos Humanos*, 2ªed., La Ley, Bs. As., 2011.

WURZEL H.: “Foreign Investments and Extraterritorial Taxation”, *Columbia Law Review*, Nro. 38, 1938, p. 209; TEIJEIRO G. O.: *Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria*, La Ley, Buenos Aires, 2002.

XAVIER A.: *Direito Tributário International do Brasil, Tributação Das Operações Internacionais*, ABPDEA, Editora Forence, 5ta Edic., 2002.

XAVIER, A.: *Derecho Tributario Internacional, conceptos fundamentales*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Biblioteca de Derecho Tributario de la Universidad Austral, Bs. As., 2005.

XAVIER, A.: *Direito Tributário International*, Ed. Almedina, Coimbra, 2007.

YEMMA J. C. y M. G. DISKENSTEIN, “Procedimiento Amistoso según el art. 25 del Convenio Modelo OCDE”, *Revista de Derecho Fiscal (RDF)*, Abeledo Perrot, Bs.As., Mayo – Junio 2008, Nro. 3.

YEMMA, J. C.: “¿Irremediable camino a la doble imposición internacional?”, *Revista de Derecho Fiscal (RDF)*, Bs. As., Enero – Febrero de 2008, Nro. 1.

YOUNG J. H.: “Introduction”, en: LINDENCRONA G. y N. MATTSSON: (1981)

ZÜGER M., *Arbitration under Tax Treaties: Improving Legal Protection in International Tax Law*, Linde Verlag Wien Ges.m.b.H. - IBFD, The Netherlands, 2001.

ZÜGER M., *INTERTAX*, Kluwer Law, vol. 30, Issue 10, 2002, bajo el título “Conflict Resolution in Tax Treaty Law”.

ZÜGER M.: “Settlement of Disputes in Tax Treaty Law – General Report”, en: *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, Coproduction of Linde Verlag Wien and Kluwer Law International, Eucotax Series on European Taxation, London, 2002.

ZÜGER, M.: “Conflict Resolution in Tax Treaty Law”, *Intertax*, Kluwer Law International, Vol. 30, Issue 10, 2002.

ZÜGER, M.: “Mutual Agreement and Arbitration Procedure in a Multilateral Tax Treaty”, en: *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, Linde Verlag Wien and Kluwer Law International Ltd., London, 1997.

ZÜGER, M.: “The ECJ as Arbitration Court for the New Austria – Germany Tax Treaty”, *European Taxation*, IBFD, 2000.

ZÜGER, M.: *Arbitration under Tax Treaties – Improving Legal Protection in International Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2001.